

ედუარდ ცირაქუა

ა უ დ ი ტ ი
თეორია, მეთოდика, ტექნიკა

ნაშრომი მოწონებულია ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრაზე სტუდენტებისათვის სახელმძღვანელოდ

თბილისი 2009

ნაშრომი წარმოადგენს აუდიტის ჩატარების მეთოდურ-მეთოდოლოგიური შინაარსის წიგნს და შეესაბამება სტუდენტებისათვის სასწავლო სახელმძღვანელოს მოთხოვნებს. იგი დამუშავებულია უმაღლესი სასწავლებლის პროგრამის მიხედვით და განკუთვნილია აუდიტის საგნის სწავლებისათვის, ასევე დიდ დახმარებას გაუწევს ეკონომიკური სამსახურის მართვის პრაქტიკოს მუშაკებს, სახელმწიფო მოხელეებს, მეწარმეებს, მენეჯერებს, კვალიფიკაციის ამაღლება-სერტიფიცირების კურსანტებს და ყველა საქმიან ადამიანს, ვინც საერთოდ, თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის პრობლემათა დაინტერესებული.

მეცნიერ რედაქტორი: ე. ხარაბაძე სრული პროფესორი

რეცენზენტები: ლ. გრიგალაშვილი ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, ასოცირებული პროფესორი.

გ. სახოკია ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი, ასოცირებული პროფესორი.

შესავალი

მსოფლიო ეკონომიკის ინტეგრაცია-გლობალიზაციის მიმართულებით განვითარების ვითარებიდან გამომდინარე, ინფორმაციისა და მისი არსის შესაფასებლად საბაზრო ურთიერთობების პირობებში საჭირო გახდა კონტროლის ორგანოების აუდიტორული სამსახურით ჩანაცვლება, რომელიც მომხმარებელს მიაწვდის სპეციალისტის კომპეტენტურ მოსაზრებას სამეურნეო-ეკონომიკურ საქმიანობაზე, ფინანსური ანგარიშგების სისწორისა და ხარისხის შესახებ.

საბჭოური ერთიანი ეკონომიკიდან საქართველოს გამოსვლას მოჰყვა ეკონომიკური რღვევა, განადგურება და ქონება-უფლებების გასხვისება, ხოლო საბაზრო ეკონომიკის მოდელზე გადასვლამ მოითხოვა სახელმწიფო ცენტრალიზებული საკონტროლო-სარევიზიო მომსახურების საბაზრო ურთიერთობის შესაბამისი აუდიტორული შემოწმების წესებით და მოდულებით შეცვლა. ასეთ ვითარებაში ყველაზე სწორი და აუცილებელი გახდა მსოფლიო ბაზარს მორგებული საერთაშორისო სტანდარტების გადმოღება, მაგრამ გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ საერთაშორისო სტანდარტები აგებულია ეკონომიკის მსოფლიო ინტეგრაცია-გლობალიზაციის მიმართულებით. ადგილობრივი თუ ეროვნული ტრადიცია-ინტერესები კი ადგილობრივი ზრუნვისა და დაცვის საგნად (ობიექტად) რჩება. ამდენად ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარება-დანერგვამ, ადგილობრივი სტანდარტების (შესაბამისი წესების) მისადაგების პრობლემა გადასაწყვეტი დატოვა. ამ მდგომარეობის თანდათანობით მოწესრიგების მიზნით ნაშრომი თავიდან ბოლომდე აგებულია (მასთან ერთად ბუღალტრული აღრიცხვის) საერთაშორისო სტანდარტებისადმი ადგილობრივი ინტერესების შეხამებით, ხოლო მეოთხე თავის §§ 1-2-3-4 მთლიანად ეძღვნება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დეტალურ აღწერას, გარჩევა-დახასიათებას მათი სწორად გამოყენების და ადგილობრივი ინტერესების ჩართვის შესაძლებლობათა გამოვლენის თვალსაზრისით.

საბჭოურ ეკონომიკურ მეცნიერებაში თავისი წვლილი შეჰქონდათ ქართველ მეცნიერ-ეკონომისტებს. მათ შრომებში განსაკუთრებით აღსანიშნავია ტრადიციების დამცველი და ადგილობრივი ინტერესების მატარებელი, თვითმყოფადობის და ეროვნული ეკონომიკის გადარჩენის პოზიციები, რომელთა თანამედროვე თვალსაზრისით გამოყენება დღეს გლობალიზაციის პირობებში უფრო მეტად აქტუალური გახდა, ვინაიდან კომუნიზმის იდეოლოგიის აღმოფხვრის ავტორთაგან ზოგიერთი მთლიანად უარყოფს (საკუთარსაც კი) გასულ

პერიოდში შექმნილ ეკონომიკური შრომების მეცნიერულ და პრაქტიკულ ღირებულებებს. უწარსულოდ კი, მოგეხსენებათ მომავალი არ არსებობს.

ევროპის ქვეყნებში და აშშ-ში სახელმწიფო ორგანოების დამოკიდებულება აუდიტორული ორგანიზაციებისადმი სხვადასხვაგვარია. მაგალითად, აშშ-ში და დიდ ბრიტანეთში აუდიტორული ორგანიზაციები დამოუკიდებლები არიან. კონტინენტალური ევროპის ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციას ახდენენ სამთავრობო ორგანოებში. საქართველოში „აუდიტორი არის ფიზიკური პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია“.

წინამდებარე წიგნი (ნაშრომი), დაწერილია აუდიტორული საქმიანობის სასწავლო პროგრამის მიხედვით. მასში განხილულია აუდიტის არსი და ადგილი ეკონომიკასა და ბიზნესის მართვაში; მისი წარმოშობა და აუცილებლობა, კერძოდ აუდიტის საერთაშორისო სტრუქტურების არსი, სტრუქტურა და ზოგადი მიმოხილვა-დახასიათება იმ ძირითადი მოთხოვნილებების გათვალისწინებით, რომელსაც უნდა დაეყრდნოს აუდიტორის საქმიანობა და შესაბამისი შედეგების დასკვნები; პრაქტიკული აუდიტის ცალკეული საკითხები და ძირითადი სამეურნეო ოპერაციების ზოგადი აუდიტი, როგორიც არის კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების შერჩევა, არსებობისა და რისკის დონის განსაზღვრა; შრომის ანაზღაურების ციკლის აუდიტი; შესყიდვის ციკლისა და ფულადი სახსრების ნაშთების აუდიტი; რეალიზაციისა და ამონაგების ციკლის აუდიტი და ა.შ.

ამასთან, ნაშრომში გათვალისწინებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ 2004 წელს გამოცემული „აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი“ და მონტგომერის მიერ ფუნდამენტალურად დამუშავებული აუდიტის თეორიისა და პრაქტიკის სახელმძღვანელო, რომელსაც მეშვიდე გამოცემის შემდეგ ავტორის საპატივცემულოდ „აუდიტ-მონტგომერი“ ეწოდა. ასევე გაზიარებულია ა. დ. შერემეტის და ვ. პ. სუიტის მიერ 2008 წელს გამოცემული სახელმძღვანელო „აუდიტი“-ს საგანზე მოსაზრებები და თეორიული დებულებები.

წიგნი დაზღვეული არ იქნება ნაკლოვანებებისაგან ან ცალკეული შესაძლო გაუთვალისწინებელი ხარვეზებისაგან. ობიექტურ და მართებულ შენიშვნებს მაღლიერებით მიიღებს ავტორი შემდგომში მათ გამოსასწორებლად.

ავტორი: ე. ცირამუა,
ე. მ. დ., პროფესორი.

თავი 1. აუდიტორული საქმიანობის არსი და ზოგადი ღახასიათება

§1. რეალური სინამდვილის შეცნობა და სამეურნეო-საწინანსო საქმიანობის აუდიტი

მეცნიერების და მასში შემაჯალი დისციპლინების თუ საგნების ქვეშ იგულისხმება ცოდნათა ერთობლიობა ბუნების, საზოგადოების და აზროვნების შესახებ, რომელიც ასახავს მიღწეულს საზოგადოების განვითარების ყოველ ეტაპზე.

მეცნიერება, უპირველეს ყოვლისა, მოწოდებულია შეასრულოს შემეცნებითი ფუნქცია. იგი შეისწავლის და ახსნის მოვლენათა პროცესის არსს. საზოგადოების განვითარების შესწავლის სფეროში ერთ-ერთი განმსაზღვრელი ადგილი უჭირავს მატერიალური წარმოების პროცესების შესწავლას, სადაც მოვლენების შეფასება-განზოგადებისათვის მთელი თავისი არსებით გამოიყენება შემოწმებითი და შესაბამისი აუდიტორული საქმიანობა.

ბუნებასა და საზოგადოებაში წარმოშობილი მოვლენები და პროცესები ურთიერთკავშირშია, ერთმანეთზე ზემოქმედებენ და ამის გამო იცვლებიან და ვითარდებიან.

ადამიანთა საზოგადოების პრაქტიკული მოღვაწეობა მრავალმხრივია. ის მოიცავს ეკონომიკას, ეკოლოგიას, მეცნიერებას, ხელოვნებას და სხვა სფეროებს, მაგრამ, მათ შორის, ძირითადი სფეროა ეკონომიკა, კერძოდ სამეურნეო საქმიანობა, უფრო კონკრეტულად, მატერიალური დოვლათის წარმოება, გაცვლა, განაწილება, მოხმარება. ამდენად, ეკონომიკის აუდიტის შესწავლა იმსახურებს დიდ თეორიულ და პრაქტიკულ ინტერესს.

შემოწმებითი საქმიანობა – აუდიტი, როგორც სამეცნიერო დისციპლინა, ექვემდებარება იმავე თეორიულ და პრაქტიკულ შემეცნების კანონებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს ეკონომიკის მეცნიერებათა ყველა მიმართულებებს, სფეროსა და დარგს.

მეცნიერების ყველა სფეროში არის და წარმოიშევა ისეთი პრობლემები, რომლებიც განუწყვეტელ დავას იწვევენ. ეს გასაგებიც არის, ვინაიდან მეცნიერება განვითარების პროცესში განუწყვეტლად ებებს და ანახლებს კვლევის ობიექტს.

განვითარების ყოველ ეტაპზე მეცნიერები მიახლოებით საზღვრავენ თავიანთ შემეცნებით წრეს, გამოყოფენ იმ კანონზომიერებებს, რომლებიც შეადგენენ საკვლევი მეცნიერების შინაარსს და მეთოდს. შემეცნების პროცესი მოითხოვს კვლევის მეთოდოლოგიურად სწორი მიდგომისა და ხერხების შერჩევას. მეთოდოლოგიური პრობლემები თითქმის პირველ ფილოსოფიურ სისტემებშივე დაისახა. ადრეული ფილოსოფიური ტრაქტატები ეხება არა მარტო სამყაროს რაობას, არამედ შემეცნების გზებსა და მეთოდებსაც. ანტიკური მოაზროვნეები ფიქრობდნენ, როგორც სინამდვილის საიდუმლოებაზე, ასევე იმაზე, თუ როგორ გაეგოთ, რა საშუალებებით ჩასწვდომოდნენ მის რაობას. ერთნი გადამწყვეტ როლს შემეცნებაში გრძნობის ორგანოებს ანიჭებდნენ, სხვები – გონებას. ამისდა მიხედვით საფუძველი ეყრება სენსუალისტური და რაციონალისტური შემეცნების თეორიასა და მეთოდოლოგიას. სენსუალიზმისა და რაციონალიზმის ბრძოლა თან სდევს შემეცნების ისტორიას დასაბამიდან დღემდე.

მეთოდოლოგიური იდეების განვითარების შედეგად საზოგადოება შეცნობილ იქნა, როგორც ორგანიზებული მთლიანობა, რომელიც შედგება სხვადასხვა დონისა და ხასიათის ქვესისტემებისაგან. საზოგადოების მთლიანობის გამოსახატავად შემოტანილი იქნა საზოგადოებრივ-ეკონომიკური ფორმაციის ცნება, რომელიც ასახავს განვითარების გარკვეულ საფეხურზე მყოფ საზოგადოებას თავისი ბაზისით და მასზე დაფუძნებული ზედნაშენური მოვლენების ერთობლიობით.

შემეცნებითი პროცესი სინამდვილის ასახვაა. შემეცნების საზომი (კრიტერიუმი) კი – პრაქტიკა, რაც რეალობის შემოწმებით დასტურდება.

ადამიანთა პრაქტიკული საქმიანობა მრავალმხრივია, მათ შორის, სამეურნეო საქმიანობა – ეკონომიკა, მოღვაწეობის ძირითადი სფეროა, ხოლო ეკონომიკის წარმართვის შემოწმების საქმეს ამჟამად აუდიტი ემსახურება.

მეცნიერული შემეცნება არ უნდა შემოიფარგლოს მიზეზ-შედეგობრივი კავშირების დადგენით.

საგნებსა და მოვლენებს აქვთ განსაზღვრებები, რომელთა კვლევისათვის სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებაა საჭირო.

მეთოდი – ბუნებისა და საზოგადოებრივი ცხოვრების მოვლენათა კვლევის, შეცნობის ხერხია. წარმოებითი ურთიერთობის შესწავლისას გამოიყენება აბეტრაქცია და ანალიზი.

ანალიზი არის მოვლენის დანაწილება, დაყოფა ცალკეულ ელემენტებად და თითოეული ამ ელემენტის, როგორც მთელის აუცილებელი ნაწილის შესწავლა. ეკონომიკური მოვლენის შესწავლაში ანალიზი მთელის შესწავლის აუცილებელი ეტაპია. მოვლენის შეცნობა როდი ნიშნავს მისი ელემენტების ჯამს. სწორედ ამიტომ აუცილებელია სინთეზი (შეერთება) – დანაწილებულ და გაანალიზებულ ელემენტებთან ერთად, შინაგანად დაკავშირებულ მთელად შეერთება. ანალიზისა და სინთეზის გამოყენება არ წარმოადგენს ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ და მოწყვეტილ ეტაპებს. ანალიზი და სინთეზი წარმოებით ურთიერთობათა შესწავლისას ხორციელდება ადამიანის თავში, ე.ი. ეკონომიკური პროცესების და მოვლენების დანაწილება მიმდინარეობს აზრობრივი დანაწევრების მეშვეობით.

ანალიზი გულისხმობს მოძრაობის გრძნობადი კონკრეტულიდან აბსტრაქტულისაკენ, სინთეზი კი – აბსტრაქტულიდან კონკრეტულისაკენ, რითაც მთავრდება არსის გახსნა, ხოლო ინდუქციისა და დედუქციის მეშვეობით კეთდება დასკვნები, ყალიბდება ცნებები მოვლენების მიმართ, რაც საბოლოოდ დასტურდება სწორი, ლოგიკური და პრაქტიკული დასკვნებით.

მარქსისტებმა საზოგადოების შედგენილობის გამოსახატავად შემოიტანეს კლასობრივი დაპირისპირების თეორია. მათ კონცეფციაში განსაკუთრებული და სადავო თავისებურებაა ის, რომ საზოგადოების ჰარმონიული განვითარება შესაძლებელია მხოლოდ პროლეტარიატის დიქტატურის მეშვეობით. როგორც ჩანს, ეკონომიკაში ამ დიქტატორულმა თეორიამ და, შესაბამისად, საბჭოთა სოციალისტური (კომუნისტური) სისტემის პრაქტიკამ, მიუხედავად მიღწეული დიდი წარმატებისა, ეკონომიკა საბოლოო ჯამში კრაზამდე მიიყვანა.

ადამიანთა საზოგადოების კლასობრივი დაპირისპირება თიშავს ადამიანთა ურთიერთდამოკიდებულებას და მათ ერთმანეთისადმი ანტაგონისტურად განწყობას, თუმცა მეორეს მხრივ – განვითარების მამოძრავებელი ძალაა: - „რაც მტრობას დაუნგრევია, სიყვარულს უშენებია“ (ქართული ხალხური).

მატერიალური ღოვლათის წარმოება არის არსებობისათვის და განვითარებისათვის აუცილებელი პირობა.

ადამიანები მატერიალურ ღოვლათს აწარმოებენ არა ცალკაა-ლკე, არამედ ერთად, ჯგუფურად, საზოგადოებრივად. აქედან გამომდინარე წარმოება ყოველთვის საზოგადოებრივი წარმოებაა და აუცილებლად მოიცავს ადამიანთა ურთიერთდამოკიდებულებებსაც. წარმოებას შეისწავლის მეცნიერების სხვადასხვა დარგი. თითოეულ მა-

თგანს თავისი შესწავლის განსაზღვრული ობიექტი აქვს. საზოგადოებრივი წარმოება შეისწავლება ნიუთონიური და საზოგადოებრივი ასპექტით.

საზოგადოებრივ წარმოებაში ადამიანთა შორის მრავალი სახის ურთიერთობა მყარდება, საზოგადოებრივ ურთიერთობებს სწავლობენ საზოგადოებრივი მეცნიერებები, ხოლო წარმოებით ურთიერთობებს – ეკონომიკური მეცნიერებები.

წარმოებითი ურთიერთობები მოიცავს იმ ურთიერთობებს, რომელიც მყარდება ადამიანთა შორის წარმოების, განაწილების, გაცვლისა და მოხმარების პროცესში.

დემოკრატიზაციის მიმდინარე მოვლენებმა ერთბაშად მოითხოვა ცვლილებების შეტანა საზოგადოების ყოფა-ცხოვრებისა და საქმიანობის ყველა სფეროში, მათ შორის, საზოგადოებრივ მეცნიერებაშიც და კერძოდ თვით პოლიტიკურ ეკონომიკაშიც. დეპოლიტიზაცია გახდა პოლიტიკურ ეკონომიის ახლებურად ჩამოყალიბების მთავარი მიმართულება. ეკონომიკურ მეცნიერებაში მოღვაწე სწავლულები, სტუდენტები თუ პრაქტიკოსები ერთად იღვწიან იმისათვის, რომ იგი დაუქვემდებაროს რეალობას - თანამედროვე მსოფლიოს გარდაქმნებს.

პოლიტიკური ეკონომია საზოგადოებრივი მეცნიერებაა. იგი შეისწავლის მატერიალური დოვლათის, საზოგადოებრივი წარმოებისა და განაწილების კანონებს სხვადასხვა საფეხურზე. ეკონომიკური „დეპოლიტიზაციის“ მოთხოვნებმა პოლიტიკური ეკონომია შეცვალა ეკონომიკის თეორიით.

ეკონომიკური მეცნიერების ზოგადთეორიული და გამოყენებითი ასპექტების შესაბამისად, ამჟამად გავრცელებულია ეკონომიკური ცოდნის მრავალრიცხოვანი დარგის დაყოფა სამ ძირითად ჯგუფად: 1. ზოგადი ეკონომიკური დისციპლინები, 2. სპეციალური ეკონომიკები და 3. დარგობრივი ეკონომიკები.

ეკონომიკური მეცნიერების დიფერენციაცია გამოწვეულია წარმოებისა და მეცნიერების განვითარებით. ამდენად, მიუხედავად იმისა, თუ რა ნიშნით მოხდება მათი დაჯგუფება, გადამწყვეტ როლს ეკონომიკის თეორია (ყოფილი პოლიტიკური ეკონომია, ეკონომიკისი და ეკონომიკის სხვა თეორიები) ასრულებს. იგი ეკონომიკურ მეცნიერებათა სისტემაში შემავალი ყველა მეცნიერების დისციპლინის, მათ შორის აუდიტის თეორიული საფუძველია.

სპეციალური ეკონომიკური მეცნიერებანი, რომელთა რიცხვს აუდიტი მიეკუთვნება, სწავლობენ არა ეკონომიკურ წყობას მთლიანად, არამედ მის ცალკეულ არსებით ნიშანს.

დარგობრივი ეკონომიკის შესწავლის საგანია წარმოებითი ურთიერთობის სპეციფიკა საწარმოო ძალებთან, კერძოდ ტექნიკასთან ურთიერთმოქმედებაში.

ანალოგიური გზა გაიარა აუდიტის, როგორც სამეცნიერო დისციპლინის ჩამოყალიბებამ, თუ პირველი იყო აღრიცხვა, აღრიცხვიდან ჩამოყალიბდა ბუღალტრული, სტატისტიკური და ოპერაციული აღრიცხვა, ხოლო ბუღალტერიიდან - სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი და აუდიტი.

§2. აუდიტის წარმოშობა და მისი აუდიტურობა

სწრაფი მეცნიერულ ტექნიკური პროგრესი, რთული შინაგანი და გარეგანი ეკონომიკური და საწარმოო კავშირებით, საბაზრო ეკონომიკის წინა პლანზე წამოწევა, საკუთრების ფორმირებისადმი საქმიანობა-წარმოების მისადაგება, ეკონომიკური ინტეგრირების სწორი გავრცელება, ადგილობრივ შესაძლებლობათა მსოფლიო სახალხო მეურნეობის კომპლექსებში ჩართვა, მასთან ერთად წარმოებრივი სუვერენიტეტის დაცვა და ეკონომიკური კონკურენცია მოითხოვს მმართველობითი საქმიანობის პერმანენტულ სრულყოფას, რაც შემოწმებითი საქმიანობით უნდა შეფასდეს და გამოყენებულ იქნას საქმიანობის (წარმოების, მეურნეობის და საქმიანი ურთიერთობების) ხელმძღვანელობისათვის.

შემოწმებითი სამუშაოები მრავალი სახის ინტერესებსა და წინააღმდეგობებს შეიცავს, რომელთა პოზიციიდან შედეგების შეფასება და შესაბამისი დასკვნების გამოტანა საბაზრო ეკონომიკის პირობებში დამოუკიდებელ სუვერენულ საქმედ ჩამოყალიბდა და აუდიტი ეწოდება.

აუდიტი (ლათინური სიტყვა „audit“ ისმენს) „მოსმენას“, „მსმენელს“ ნიშნავს და გულისხმობს კონტროლის ორგანოების დამოუკიდებელი აუდიტორული (შემოწმებითი) საქმიანობით ჩანაცვლებას, რომელიც მომხმარებელს მიაწვდის სპეციალისტის კომპეტენტურ მოსაზრებას საწარმო-სამეურნეო-საფინანსო და სხვა ეკონომიკურ ურთიერთობათა საქმიანობაზე. აქედან გამომდინარე, აუდიტის ძირითადი ფუნქციაა ეკონომიკურ სუბიექტს შეუფასოს საქმიანობის ეფექტურობა, გაუწიოს კონსულტაცია, ასევე საექსპერტო დახმარება და შეიმუშაოს საჭირო რეკომენდაციები მისი ნორმალური, ეფექტური და მართებული ფუნქციონირებისათვის.

აუდიტის წარმოშობა დაკავშირებულია მესაკუთრის, მეწარმის, საზოგადოებისა და სახელმწიფოს ინტერესების დაყოფასთან, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულნი არიან მის მმართველობასთან (ადმინისტრაცია, მენეჯერები) და საქმიანობაში ფულის (წილის) ჩამღებებთან (მესაკუთრეები, აქციონერები, ინვესტორები, მევახშეები), რომლებსაც არ სურთ და არც ენდობიან იმ ფინანსურ ინფორმაციას რომლებსაც აღგენენ მმართველები და მათ დაქვემდებარებული ბუღალტრები. აქციონერებს სურთ იყვნენ დარწმუნებულები, რომ მათ არ მოატყუებენ ადმინისტრაციის ანგარიშებში მთლიანად და სწორად ასახევენ ფინანსურ მდგომარეობას. ამიტომ მათ მიაჩნიათ ფინანსური ანგარიშების (ასევე ანგარიშების) სისწორის დასადასტურებლად მოწვეულ უნდა იქნენ გარედან სპეციალისტები – აუდიტორები, რომელთა მიმართ მთავარი მოთხოვნა და იმიჯი იქნებოდა პატიოსნება და დამოუკიდებლობა. ინვესტორებს სჭირდებათ რწმუნება ჩადებული ინვესტიციის უკუგებასა და მის ეფექტურობაზე, ხოლო მევახშეებს გარანტია დაბრუნებაზე და სარგებლის მიღებაზე.

მსოფლიო ეკონომიკური კრიზისის (1929-1933 წ.წ.) შემდეგ პრაქტიკულად ყველა ქვეყანამ დაიწყო ყოველწლიური აუდიტორული შემოწმების შემოღება, ყველა ეკონომიკურ სუბიექტსა და დაწესებულებაში. ამასთან, ისინი ვალდებული არიან აუდიტორული დასკვნების გამოქვეყნებაზე. ამით აუდიტორი გახდა თაღლითობის საწინააღმდეგო ძლიერი იარაღი (საშუალება), ხოლო ბუღალტერ-აუდიტორის პროფესიის შექმნის მსურველებს უწევთ დიდი პერიოდის მანძილზე სწავლა, პრაქტიკული მოღვაწეობა (საქმიანობა) და მრავალი გამოცდები.

აუდიტორული საქმიანობის აუცილებლობა. ინფორმაციის და მისი ხარისხის შესაფასებლად საბაზრო ურთიერთობის პირობებში საჭირო გახდა აუდიტორული სამსახურის შემოღება, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობაზე ინფორმაციის მომხმარებელს მიაწვდის სპეციალისტის კომპეტენტურ მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშების სისწორისა და ხარისხის შესახებ.

ბუღალტერ-აუდიტორის (აუდიტორის) პროფესია წარმოიშვა სააქციო კომპანიებში, როდესაც აუქციონერები, კრედიტორები და საგადასახადო სამსახურები იძულებულნი გახდნენ მოეძებნათ უცხო (სისტემის გარე) დამოუკიდებელი სპეციალისტები, რომლებიც ობიექტურად შეაფასებენ სუბიექტის საფინანსო მდგომარეობას.

საბაზრო ურთიერთობის განვითარებასთან ერთად ხდებოდა აუდიტორული სამსახურის მოცულობისა და ასორტიმენტის გაფართო-

ება, რის შედეგად ჩამოყალიბდა მრავალი აუდიტორული ფირმა, რომლებიც ბუღალტრული აღრიცხვის ტრადიციულ მომსახურებასა და კონსულტაციებთან ერთად ეწევიან საექსპერტო საქმიანობას, სწავლობენ და იძლევიან რეკომენდაციებს საწარმოს (ბიზნესის) მმართველობითი საქმიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიის, მარკეტინგის, მატერიალური საწარმო მარაგების, ეკონომიკური დაგეგმვისა და პროგნოზირების, საბანკო და სადაზღვევო საქმის, საგადასახადო დაბეგვრის და სხვა საქმიანობის სწორად და ყაირათიანად წარმართვისათვის. ყოველივე აღნიშნულის ჩატარება შეუძლებელია ეკონომიკური აღრიცხვის, ანალიზის და აუდიტის გარეშე. მათი სათანადო შესწავლა აუდიტის მაღალ დონეზე ჩატარების საფუძველს წარმოადგენს. ამდენად, ამ შემთხვევაში აუდიტი აღრიცხვისა და ანალიზის შედეგების მაჩვენებელთა სისწორის, უტყუარობის შემოწმებას წარმოადგენს და მის მომხმარებელზე დაყვანის საქმეს ემსახურება.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ევროპის ქვეყნებში და აშშ-ში სახელმწიფო ორგანოების დამოკიდებულება აუდიტორული ორგანიზაციებისადმი სხვადასხვანაირია. ასე მაგალითად, აშშ-ში და დიდ ბრიტანეთში აუდიტორული ორგანიზაციები დამოუკიდებლები არიან, თვითონ ამზადებენ აუდიტორებს, ანიჭებენ მათ შესაბამის კვალიფიკაციას, შემდეგ თვალყურს ადევნებენ, თუ როგორ ასრულებენ თავიანთ პროფესიულ მოვალეობას. კონტინენტალური ევროპის ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციას ახდენენ სამთავრობო ორგანიზაციები.

საქართველოს კანონში აუდიტორული საქმიანობის შესახებ განმარტებულია „აუდიტორი არის ფიზიკური პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია“ (მუხლი 4). აუდიტორი სტატუსის მიხედვით დამოუკიდებელი ექსპერტია და თავის საქმიანობას ახორციელებს საკუთარი პასუხისმგებლობით ფაქტობრივი მასალებისა და მოქმედი ნორმატიული საკანონმდებლო აქტების მიხედვით.

აუდიტორული საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე აუდიტის სახეებიც სხვადასხვაა. უპირველეს ყოვლისა, ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვავოთ საინიციატივო და სავალდებულო აუდიტი. საინიციატივო აუდიტის ჩატარება თვით სამეურნეო სუბიექტის ნება-სურვილზეა დამოკიდებული, ხოლო სავალდებულო აუდიტი საკანონმდებლო წესით მტკიცდება და სავალდებულოა ყველა ეკონომიკური სუბიექტისათვის, რომლის ჩატარების წესი და დრო წინასწარაა დაგეგმილი სახელმწიფო საქმიანობის შესახებ კანონის თანახმად (მუ-

ხლი 2). „აუდიტორული საქმიანობა ზორციელდება სპეციალურად უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების მხრივ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური კონტროლისაგან დამოუკიდებლად“. ამასთან, მუხლი 8 აღნიშნავს, რომ „აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების მიზნით, საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით შეიქმნა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო“, რომლის კომპეტენციას განეკუთვნება აუდიტის ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება, რომელიც გარდაქმნილი და შეზღუდული ფორმით დღესაც მოქმედებს.

დღეს, ეკონომიკური აღორძინებას და მისი შემდგომი განვითარებისათვის დიდ მნიშვნელობას იძენს საზოგადოების მხრიდან ხელის შეწყობა, აუდიტორული საქმიანობის გაშლა და საკანონმდებლო აქტებით რეგულირება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორული მომსახურების აუცილებლობა წარმოიშვა შემდეგ ტერმინთა კავშირში:

1. ინფორმაციის შემდგენელის ობიექტურობის შესაძლებლობიდან;
2. ინფორმაციის ხარისხიდან გამომდინარე;
3. ინფორმაციის შემოწმების გარდაუვალი სპეციალური ცოდნა;
4. მომხმარებელთა მხრივ ინფორმაციისადმი ხელმიუწვდომელობა.

აღნიშნულ გარემოებათა და სხვა აუდიტორული შემოწმების ინფორმაციის უტყუარობის დამდგენელი მიზეზები შესაძლებლობას იძლევა დადგინდეს და პროგნოზირება გაუკეთდეს ფინანსური მდგომარეობის პერსპექტივებს და შემდგომ ეფექტურობას. ასევე შეფასებული იქნას სხვადასხვა ეკონომიკური გადაწყვეტილებები საქმიანობის განხორციელებაში.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში წარმოება-დაწესებულება და სხვა მეურნეობრივი საქმიანობის განხორციელებელი სუბიექტები შედიან ხელშეკრულებით ვალდებულებაში ქონების, ფულადი სახსრების, კომერციული ოპერაციების გატარებასა და ინვესტირებაზე. მათ გარიგებებში უნდა გაითვალისწინებოდეს გარიგების ყველა მონაწილისათვის ინფორმაციის მიღება-გამოყენება. ინფორმაციის დამაჯერებლობა (უტყუარობა) უნდა იყოს დადასტურებული დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ.

საინფორმაციო მონაცემები სუბიექტის საქმიანობის შედეგების შესახებ და მათ მიერ საკანონმდებლო აქტების შესრულების თაობაზე აუცილებელია ეკონომიკის დარგში გადაწყვეტილებათა მისაღებად. აუდიტის აუცილებლობის დასამტკიცებლად შეიქმნა აგენტის

თეორია, რაც გულისხმობს ფინანსური ინფორმაციის შესწავლა-მოხმარებით დაუნტერესებულ პირთა წრის დაარსება-გაერთიანებას, რომელთაც შეეძლებათ მესამე პირის სახით დაედასტურებინათ ინფორმაციის უტყუარობა.

უტყუარობასთან დაკავშირებით და კონკურენციაში სამართლიანი თავდაცვითი თუ გამარჯვების მიზნის მისაღწევად აუდიტის დასკვნებმა და პროგნოზებმა ხელი უნდა შეუწყოს მყარად გამართულ საქმიანობას და ყაირათის გაწევას. აქედან გამომდინარე, დაუნდობელ კონკურენციულ ბრძოლაში ყველაზე დიდი საშიშროებაა სამართლებრივად და ზნეობრივად არაჯანსაღი გარემოს ჩამოყალიბება, ვინაიდან უზნეობისა და თაღლითობის ფაქტორების ნორმად დამკვიდრება გამოიწვევს ადგილობრივი მცირე და საშუალო წარმოების გაჩანაგებას, კორპორაციებისა და ფირმების გაკოტრებას, რაც საბოლოო ჯამში გამოიწვევს უფლების და ქონების გასხვისებას. აღსანიშნავია, რომ დოვლათის წარმოებასა და ფულის მოპოვებისათვის ეკონომიკური ურთიერთობები ადამიანთა შორის მყარდება წარმოების, განაწილების, გაცვლისა და მოხმარების პროცესში. ამ დროს აუდიტის ამოცანა კი არის კანონიერების დაცვა და დარღვევების გამოვლენა. ასეთი თანმიმდევრული, ლოგიკური კვლევის დარღვევის შემთხვევაში შედეგი ცალმხრივი და შეიძლება ტენდენციურიც გახდეს გარკვეული წრის სასარგებლოდ, ზოლო სხვა წრისათვის საპირისპიროდ საზიანო, მითუმეტს, რომ შრომასა და კაპიტალს შორის წინააღმდეგობა მთლიანად ჯერჯერობით დაძლეული არ არის. ამ დროს განვითარებულ ქვეყნებსა და საქმიან პარტნიორებს „მიზნების კონფლიქტის“ გამო ურჩევნიათ ჰქონდეთ ბაზარი და არა ახალი კონკურენტები მსოფლიო ბაზარზე. ე.ი. არასოლიდური, არამედ მორჩილი პარტნიორები იაფი ნედლეულის, სამუშაო ძალის მომწოდებლები, სადაც შეიძლება ასევე ეკოლოგიურად არასასურვეი წარმოება-საქმიანობის გატანა. ამ დროს აღწერილი ეკონომიკური საქმიანობის პროცესები და შედეგები განზოგადდება აღრიცხვის (ინფორმაცია-ინფორმატიზაციის) მონაცემებში (მაჩვენებლებში), შეფასდება ანალიზურ განჭვრეტაში და დასტურდება აუდიტორული შემოწმების შედეგებში. ამდენად, ამ შემთხვევაში აუდიტის აუცილებლობას დიდი მნიშვნელობა აქვს ქვეყნის განვითარების უფრო სწორად ეკონომიკის განვითარების დაცვაში.

§3. აუდიტის არსი, როლი და ჩამოყალიბება- განვითარების მოკლე ისტორია

აუდიტორული საქმიანობა საბაზრო ეკონომიკის მნიშვნელოვანი ელემენტია და იგი მართვის დამოუკიდებელ ფუნქციად გვევლინება. კონტროლის მეშვეობით ხორციელდება სამეურნეო სუბიექტის ორგანიზაციული და მეთოდური უზრუნველყოფა, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება.

ცენტრალიზებულად მართვადი ეკონომიკის პირობებში არ არსებობდა მოთხოვნა დამოუკიდებელ აუდიტორულ კონტროლზე. კონტროლის ფუნქციას სახელმწიფო ორგანოები ანხორციელებდნენ.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის შემდეგ საკმაოდ შეიზღუდა სახელმწიფო ორგანოების ჩარევა სამეურნეო სუბიექტების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობაში, მაგრამ მოთხოვნა კონტროლზე სახელმწიფოსა და მეწარმეთა ინტერესებიდან გამომდინარე დარჩა და დღესაც გრძელდება.

დრომ და მიმდინარე პროცესებმა დაადასტურეს აუდიტორული საქმიანობის აუცილებლობა. მისი მნიშვნელოვანი როლი ქვეყნის თავისუფალი და სოციალურად ორიენტირებული საბაზრო ეკონომიკის ფორმირებაში.

აუდიტორულ მომსახურებაზე მოთხოვნის ზრდა გამოწვეულია ისეთი ობიექტური მიზეზებით, როგორიც არის კაპიტალის ბაზის განვითარება, ორგანიზაციების მისწრაფება თვითრეგულირებისაკენ, ფინანსურ მდგომარეობაზე კონტროლის გაძლიერება, მესაკუთრეების და კრედიტორების, ინვესტორების (და მევახშეები) მატერიალური დაბანდების გარანტირება, საქმიან პარტნიორებს შორის ურთიერთობის უზრუნველყოფა.

აუდიტორული საქმიანობა საბაზრო ეკონომიკის თანმხლები ატრიბუტია, რასაც ადასტურებს ის გარემოება, რომ თანამედროვე საქმიანი სამყაროს წარმომადგენლები სერიოზულად არ აღიქვამენ ანგარიშგების მონაცემებს თუ იგი არ არის დადასტურებული დამოუკიდებელი აუდიტორული დასკვნის სახით. მეურნეები და ბიზნესმენები, რომლებიც სარგებლობენ აუდიტორული მომსახურებით, პარტნიორებისა და მყიდველების ნდობით სარგებლობენ. ცნობილია რომ ყველა ეკონომიკურად განვითარებული ქვეყანა და მისი ეკონომიკა იყენებს აუდიტორულ მომსახურებას, ხოლო მე-20 საუკუნის 80-იან წლებში, ჩინეთში ჩამოყალიბებული აუდიტორული კონტროლის სისტემამ

მნიშვნელოვანი როლი ითამაშა ქვეყნის ეკონომიკის გაჯანსაღებასა და ბაზრის სტიმულირებაში¹.

ყოველივე აღნიშნული ადასტურებს, რომ დიდია აუდიტორული საქმიანობის და თვით აუდიტის განმახორციელებელი სუბიექტის პასუხისმგებლობა როგორც სახელმწიფოს, ასევე აუდიტორული მომსახურებით მოსარგებლე ეკონომიკური სუბიექტის წინაშე, რადგანაც საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ქვეყნის ეკონომიკური ცხოვრების გაჯანსაღებისა და წინსვლის მნიშვნელოვან პირობა-ფაქტორს წარმოადგენს.

ზოგადად, აუდიტორულ საქმიანობას დიდი ხნის ისტორია აქვს. ძველად დიდი ბრიტანეთის ქალაქებში აუდიტს საჯაროდ ატარებდნენ. მას ესწრებოდნენ მმართველი თანამდებობის პირები და მოქალაქეები. აუდიტი მთავრდებოდა აუდიტორის ანგარიშის მოსმენით, რომელსაც ხაზინადარი ხმამაღლა კითხულობდა. ანგარიშის მოსმენის პრაქტიკა იმასთან დაკავშირებით დაინერგა, რომ მოსახლეობის უმეტესობა ძველ დროში წერა-კითხვის უცოდინარი იყო. თვით ტერმინი „აუდიტი“ ლათინური სიტყვიდან მომდინარეობს და „მოსმენას“ ნიშნავს.²

აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა და აუდიტორულ მომსახურებაზე მოთხოვნა წარმოიშვა შემდეგ გარემოებათა გამო:

მისი შემდგენლის მიერ (ადმინისტრაციის, მენეჯერების) არაობიექტური ინფორმაციის მიწოდებისას როცა წარმოიშვება უსიამოვნება მათი ინფორმაციის მომხმარებელთან (მესაკუთრეებთან, აქციონერებთან, კრედიტორებთან).

აუდიტისა და აუდიტორული საქმიანობის მრავალი განსაზღვრა არსებობს. მათ შორის, ერთ-ერთი გამომდინარეობს ოფიციალური ნორმატიული დოკუმენტებიდან, როგორც საერთაშორისო, ისე ადგილობრივი კანონმდებლობიდან. მეორე განსაზღვრებას კი იძლევა აუდიტის სფეროში მომუშავე სპეციალისტები. „აუდიტის ძირითადი კონცეფციების დებულებებში“, რომელიც 1973 წელს გამოაქვეყნა ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაციის (AAA) აუდიტის ძირითად კონცეფციათა კომიტეტმა მოცემულია აუდიტის ასეთი განმარტება: „აუდიტი ეწოდება ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემურ

¹ ა. შერეშტი, ვ. სუიტი. „აუდიტის საფუძვლები“, თბილისი, 1998 წ. გვ. 5. თარგმანი.

² მონტგომერი. „აუდიტი“, გვ. 14. თბილისი. 1998 წ.

პროცესს იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცებების შესაბამისობის ხარისხი და შემოწმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს¹.

აუდიტისა და აუდიტორული საქმიანობის განსხვავება მდგომარეობს იმაში, რომ უკანასკნელი შეიცავს სხვადასხვანაირ აუდიტორულ მომსახურებას. უკანასკნელ დროს ყურადღება ეთმობა საწარმოს ეფექტურობის ამაღლებას, უპირველეს ყოვლისა, შიდა კონტროლის სისტემას. სისტემურმა მიდგომამ მოამზადა ნიადაგი ხარისხიან აუდიტორულ მომზადებაზე, ე.ი. აუდიტორულმა სტრუქტურებმა დაიწყეს უფრო მეტად საკონსულტაციო საქმიანობა, ვიდრე აუდიტი.

აუდიტი არ არის მხოლოდ კონტროლის მექანიზმი. აუდიტორული შემოწმება თანასწორად შეიძლება ჩაითვალოს კომერციული საქმიანობის წარმატების მისაღწევად, რამეთუ კონსულტაციები, რომლებიც განხორციელებულია ბიზნესის წარმართვის სპეციალისტების მიერ, საბოლოო ჯამში კლიენტის ეკონომიკურ წარმატებას უზრუნველყოფს.

აღრიცხვის და აუდიტის ურთიერთკავშირი შეიძლება სხვადასხვა ტიპის იყოს, ფაქტიურად, ნებისმიერი ინფორმაციის, რომელიც რაოდენობრივ განსაზღვრავს და შემოწმებას ექვემდებარება, შეიძლება აუდიტის საგანი გახდეს, თუკი აუდიტორი და მისი კლიენტი შეთანხმდებიან კრიტერიუმებზე, როგორც შესაბამისობის ხარისხის განმსაზღვრელ საფუძველზე.

მტკიცებები ეკონომიკური საქმიანობის² და მოვლენების შესახებ, რომლებთანაც საქმე აქვს აუდიტს, ხშირად სააღრიცხო ოპერაციების და საბოლოო ჯამში მიღებული შედეგების მიხედვით შემუშავებული მტკიცებებია. ასე რომ, თუ ბუღალტერისათვის აუცილებელი არ არის კარგად ერკვეოდეს აუდიტში, აუდიტორი ვალდებულია კარგად ერკვეოდეს საბუღალტრო აღრიცხვაში. საბუღალტრო აღრიცხვის პროცესის შედეგს წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშის და სხვა სასარგებლო ინფორმაციის შემუშავება. აუდიტი კი, როგორც წესი, არც ერთს აკეთებს, არც მეორეს. იგი, ასე ვთქვათ, ამაღლებს აღრიცხვის პროცესში შემუშავებული ინფორმაციის ღირებულებას, ვინაიდან კრიტიკულ შეფასებას აძლევს ამ ინფორმაციას და თავის დასკვნას ატყობინებს დაინტერესებულ მხარეებს.

¹ მონტგომერი. „აუდიტი“. თბ., ხელმეორე გამოცემა. 2004 წ. გვ. 8.

აუდიტის პოსტულატი შეიმუშავეს ცნობილმა ბრიტანელმა ეკონომისტებმა მოცმა (Mauz) და შერეფმა (Sharaf) თავიანთ წიგნში „აუდიტს ფილოსოფია“, რომელიც 1981 წელს გამოიცა. მათ მიერ შემუშავებული პოსტულატი:

1. ფინანსური ინფორმაცია და ფინანსური ანგარიშები შემოწმებადია;

2. არ არის აუცილებელი, რომ აუდიტორსა და კომპანიის ხელმძღვანელობას შორის არსებობდეს ინტერესთა კონფლიქტი;

3. ფინანსური ანგარიშები თავისუფალია კოლიზიური თუ სხვა სახის უჩვეულო დარღვევებისაგან;

4. შიდა კონტროლის დამაკმაყოფილებელი სისტემის არსებობა გამორიცხავს ნორმის დარღვევის ალბათობას;

5. საზოგადოდ მიღებული ბუღალტრული პრინციპების (GAAP General ssepted ccouting principles) მუდმივად გამოყენებით აუდიტორს შესაძლებლობა ეძლევა პატიოსნად და მიუკერძოებლად წარმოადგინოს აუდიტის შედეგები და თავისი პოზიცია;

6. ფინანსური ინფორმაციისა და მონაცემების შემოწმებისას, აუდიტორი მოქმედებს უშუალოდ აუდიტორის კომპეტენციით;

7. დამოუკიდებელი აუდიტორის პროფესიული სტატუსი მოიცავს სათანადო და თანაზომიერ პროფესიულ თანავალდებულებს.

ცნობილი ბრიტანელი მეცნიერი ა. პ. მალიჩემში თავის ფუნდამენტურ სახელმძღვანელოში „აუდიტი“ აყალიბებს აუდიტის ფუნდამენტურ პრინციპებს, ესენია:

- პროფესიული სტატუსი: დამოუკიდებლობა, პატიოსნება, მიზანმიმართულება, სიმკაცრე, კომპეტენტურობა და ეთიკური ნორმებისა და კანონების გათვალისწინება;

- შეფასება: თანდაყოლილი რისკის, კონტროლის რისკის, გაყალბებისა და შეცდომის რისკის;

- ინფორმაციის მოპოვება: აუდიტორებს მიეწოდებათ სათანადო ინფორმაცია. თავის მხრივ, მათაც აქვთ ხელი მიუწვდემო ყველა მონაცემზე, რაც მათ აუდიტისათვის სჭირდებათ;

- კომუნიკაცია: აუდიტორებმა თავიანთი აზრი თამამად და მიუკერძოებლად უნდა გამოხატონ, დასკვნა უნდა გააკეთონ იმ საკითხების შესახებ, რაც მოეთხოვებათ. ანგარიში უნდა წარუდგინონ სათანადო ორგანოებს. მათი ენა ყველასათვის გასაგები უნდა იყოს.

მაკროეკონომიკურ დონეზე აუდიტი ითვლება საბაზრო ინფრასტრუქტურის ელემენტად რომლის ფუნქციონირება განისაზღვრება

იმით, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა გამოიყენება გადაწყვეტილების მისაღებად, რომლითაც დაინტერესებულნი არიან მისი მომხმარებლები, მათ შორის ხელმძღვანელობა, ეკონომიკური სუბიექტის მონაწილეები და მფლობელები, რეალური და პოტენციური ინვესტორები, სახელმწიფო ორგანოები და ზოგადად საზოგადოება.

აუდიტი წარმოადგენს სპეციალურ ცოდნათა სისტემას საბაზო ეკონომიკის პირობებში ფუნქციონირებადი სუბიექტის სამეურნეო პროცესებისა და ფინანსური ოპერაციების კანონიერების, უტყუარობისა და ეკონომიკური მიზანშეწონილობის შესწავლის პრინციპებისა და ხერხების შესახებ. აქედან გამომდინარე, აუდიტის მთავარ მიმართულებას წარმოადგენს სამეურნეო პროცედურების და ოპერაციების შესწავლა კანონიერების, უტყუარობისა და სამეურნეო მიზანშეწონილობის პოზიციიდან.

ისტორიულად აუდიტის სამშობლოდ ითვლება ინგლისი, სადაც 1844 წელს გამოვიდა კანონების სერია კომპანიებისათვის, რომლის თანახმადაც აქციონერები ვალდებული იყვნენ წელიწადში ერთხელ მოეწვიათ სპეციალური მოხელე ბუღალტრული ანგარიშების და ანგარიშგების შესამოწმებლად. თუმცა ვარაუდობდნენ, რომ ანგარიშგების შედგენის პრაქტიკა ისტორიულად სათავეს იღებს დაახლოებით 4000 წლიდან ძველი წელთაღრიცხვის, სადაც მიზნად იყო დასახული არაკომპეტენტური, ანუ უპატიოსნო ჩინოვნიკების მხრიდან შეცდომების და მოტყუების გამოაშკარავება.

ჩინეთში, ჩჟოუს ღინასტიის ეპოქაში (1122-25 წ.წ. ჩვ. წ-მდე) აღრიცხვის სახელმწიფო სისტემა მოიცავდა საფუძვლიანად გადამუშავებულ ბიუჯეტს და ყველა სამთავრობო დეპარტამენტის აუდიტს. ხოლო ათენში სახალხო კრება აკონტროლებდა სახელმწიფოს შემოსავალსა და გასავალს (V საუკუნეში ძვ. წ.), ქვეყნის საფინანსო სისტემაში შედიოდნენ სამთავრობო აუდიტორები. საქართველოში XI-XII საუკუნიდან მოდის გამოთქმა - „ანგარიში წვრილად გვინდა უმტყუერად, მიუმცდარებლად“. რუსეთში აუდიტორის წოდება პირველად შემოიღო პეტრე პირველმა, და ა.შ.

XIX ს. მეორე ნახევარსა და XX ს. დასაწყისის საქართველოში ეკონომიკური აზრის წარმომადგენელთა შორის კორიფეებად ილია ჭავჭავაძე და ნიკო ნიკოლაძე გვევლინებიან. ერის გაძლიერებისა და გამდიდრების ერთადერთ სამართლიან და დაუშრეტელ წყაროდ ი. ჭავჭავაძე ეკონომიკურ წარმოებას მიიჩნევს. იგი დიდ გულისტიკვილს გამოთქვამდა იმის გამო, რომ მრეწველობა კუს ნაბიჯით ვითარდებოდა. ი. ჭავჭავაძის თქმით მრეწველობის განვითარე-

ბის ხელშეწყობა შესაძლებელი იყო კაპიტალური დაბანდების გაძლიერების გზით. კაპიტალურ დაბანდებას კი თავისთავად დამოუკიდებელი და კომპეტენტური ადამიანები გაუწევდნენ კონტროლს. ამ საქმიანობას კი აუდიტი – აუდიტორი განახორციელებდა.

6. ნიკოლაძის მტკიცებით, პოლიტიკურ ეკონომიას კაცობრიობის მთელი ისტორიული ცხოვრებისა და მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნის ხალხთა ყოფის თავისებურებათა ურთიერთდამოკიდებულების ანალიზის პროცესში „ისეთი სამეცნიერო კანონები დაუნახავს, რომელთაც ყოველთვის და ყველგან ემონება კაცობრივი საზოგადოება“. მისი თქმით, პოლიტიკური ეკონომია „იკვლევს, თუ რა გზით უფრო სასარგებლოდ შეიძლება სხვადასხვა სიმდიდრის შეძენა, ერთი სიმდიდრის მეორეში გაცვლა, რანაირად უნდა მოქმედებდეს ამ შემთხვევაში საზოგადოება და მისი წარმომადგენელი მმართველობა და რა განწყობილებაა გამოსადეგი ამ საქმეში“.

პოლიტიკური ეკონომიისა და საზოგადოებრივი ცხოვრების კანონები – წერდა ნ. ნიკოლაძე – ამგვარადვე აუცილებელი და შეურყენელი არიან, როგორც თვით ბუნების კანონები.

ნ. ნიკოლაძის თქმით „როგორც სოფლის მკურნალისაგან და მკითხავისაგან მოწამლული ავადმყოფი უკანასკნელ წამში ნამდვილ ექიმს ეკითხება, ისე დღეს ჩვენი საზოგადოებაც უნდა დაეკითხოს ნამდვილ ექიმს, რომელსაც მისი მოვლა და – იქნება, შეელაც შეეძლოს. ეს ექიმია ის მეცნიერება, რომესაც მიზნად საზოგადოების განწყობილების და კანონების გამოკვლევა შეუძლია, და სახელად „პოლიტიკური ანუ სოციალური ეკონომიკა ჰქვია“.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, თუ რას მიიჩნევენ ქართველი ერის სახელოვანი მამულიშვილები ქვეყნისათვის უპირატესად. ესენია: მრეწველობისა და წარმოება-ქარხნების ამუშავება-ამოქმედება და არა მხოლოდ წვრილმანი (წვრილი) ვაჭრობის განვითარება. თავისთავად ცხადია, რომ მრეწველობის ამუშავებისათვის აუცილებელია ფინანსური მართვა, ფინანსურ მართვას კი კონტროლი და შემდეგ კონსულტაციების გაწევა ესაჭიროება. აღნიშნულ საქმიანობას კი აუდიტი ახორციელებს.

საქართველოში მიმდინარე ეკონომიკური რეფორმები გარკვეულ დონეზე აუდიტორულ საქმიანობასაც შეეხება, რომლის კვალიფიციური და ხარისხიანი მომსახურება ყოველი სამეურნეო სუბიექტისთვის ახლო მომავალში სამეწარმეო კომერციული საქმიანობის აუცილებელ, სავალდებულო ნორმად უნდა იქცეს.

ამდენად, ქვეყანაში აუდიტის განვითარების მტკიცე საკანონმდებლო ბაზის შექმნა და მისი სისტემატური სრულყოფა ცხოვრების მოთხოვნათა შესაბამისად, სახელისუფლებო ორგანოებისა და ეკონომიკური მეცნიერების მუდმივი ზრუნვის საგანს უნდა წარმოადგენდეს.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ძირითად საკანონმდებლო ბაზას შეადგენს 1995 წლის 6 თებერვალს (623-III) მიღებული საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, რომელშიც 1997 წლის 27 ივნისს და 1999 წლის 30 აპრილს შეტანილ იქნა ცვლილებები 810 და 916. აღნიშნულ კანონში გადმოცემულია აუდიტორული საქმიანობის ზოგადი პრინციპები (დებულებები), მისი სახელმწიფო რეგულირება და თვითმმართველობა, აუდიტორული საქმიანობის წარმარვის წესები და პირობები, ამ საქმიანობის მონაწილეთა უფლებები და მოვალეობა-ვალდებულებები.

საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ განსაზღვრავს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებს და აწესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონი გამოიყენება ყველა იმ სამეურნეო ობიექტის აუდიტორული შემოწმებისას, რომელიც შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის
თემა (თავი 1) – აუდიტორული საქმიანობის არსი და ზოგადი დახასიათება:

1. რეალური სინამდვილის შეცნობისა და მასთან აუდიტის კავშირის მოკლე მიმოხილვა;

2. რას გულისხმობს საზოგადოების განვითარების პროცესში შემეცნების გაგება;

3. რას გულისხმობს მატერიალური წარმოების პროცესი?

4. რა ადგილი და რა როლი აქვს აუდიტს ეკონომიკურ მეცნიერებაში?

5. რაში მდგომარეობს აუდიტის წარმოშობის მიზეზები და მისი აუცილებლობა?

6. აუდიტისა და აუდიტორული საქმიანობის არსი და მოკლე განმარტება.

7. აუდიტორული საქმიანობის განვითარება-გავრცელების მოკლე ისტორია.

8. აუდიტორული საქმიანობისა და არღიჯვის (კერძოდ ბუღალტრული არღიჯვის და ფინანსური ანგარიშგების) ურთიერთდამოკიდებულებისა და კავშირის მიმოხილვა.

9. აუდიტის როლი უტყუარობასა და კონკურენციასთან დაკავშირებით.

10. აუდიტის პოსტულატები.

11. რა იგულისხმება აუდიტის ფუნდამენტურ პრინციპებში?

12. ქართველ მეცნიერთა და მოღვაწეთა შეხედულებები აუდიტორულ საქმიანობაზე.

თავი 2. აუდიტორული საქმიანობის საგანი, თეორიული საფუძვლები და პრაქტიკა

§1. აუდიტის საგანი

საბაზრო ურთიერთობათა ეპოქაში პირველხარისხოვანი მნიშვნელობა ენიჭება საწარმოების საიმედოობას და სტაბილურობას, მისი მესაკუთრეების მიერ დაბანდებულ კაპიტალზე მოგების მისაღებად. მრავალი მუშაკი, რომლებიც სოციალისტური ეკონომიკის პერიოდში ჩამოყალიბდნენ, როგორც სპეციალისტები, ახალ პირობებში მუშაობისას განიცდიან გარკვეულ სიძნელეებს. მათ დიდი დახმარება უნდა გაუწიონ საერთაშორისო ბუღალტერიის და აუდიტის სტანდარტებმა.

მე-20 საუკუნის მიჯნამდე აუდიტი აშშ-ში ინგლისური მოდელის მიხედვით იყო აგებული. მასში იგულისხმებოდა საბალანსო მონაცემთა დეტალური გამოკვლევა. რობერტ ხ. მონტგომერიმ მას „აღრიცხვის აუდიტი“ უწოდა, რომელიც თანდათანობით „ტესტურ აუდიტში“ გადაიზარდა. აუდიტის სტანდარტიზაციის თანამედროვე ერა დაიწყო 1939 წლიდან, როდესაც ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტმა დააწესა აუდიტორულ პროცედურის პირველი დებულება (sap), 1973 წლამდე გამოვიდა 54 დებულება, ხოლო კომიტეტმა ამასობაში ახალი სახელწოდება მიიღო: აუდიტორულ სტანდარტთა აღმასრულებელი კომიტეტი, რომელმაც მოახდინა ყველა დებულების კოდიფიცირება და თავი მოუყარა მათ „აუდიტორული პროცედურის დებულება“ I-ის სახით (sap), რომელიც ამჟამად მოქმედებს.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მისია არის ბუღალტრის პროფესიის განვითარება და გაძლიერება, რათა შესაძლებელი გახდეს მუდმივად მაღალი ხარისხის მომსახურების გაწევა საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ. ამ მომსახურების მარეგულირებელი პროფესიული სტანდარტები, ასევე პერმანენტულად განახლებული მაღალი ხარისხის სტანდარტები ხელს შეუწყობენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პროფესიის საერთაშორისო პრაქტიკის განვითარებას. მიუხედავად ამ დიდი წინსვლისა, ეროვნული ორგანიზაციები და ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოები დიდი ენთუზიაზმით არ აღიარებენ საერთაშორისო სტანდარტების უცვლელად დანერგვასა და უცხოელი ბუღალტრის პროფესიულ კვალიფიკაციას, ვინაიდან გლობალიზაციის პირობებში საერთაშორისო სტანდარტებს არა აქვთ ადგილობრივი, ეროვნული და ტრადიციული ინტერესების დაცვის (თავდაცვის) მექანიზმები, ხოლო ბუღალტრუ-

ლი აღრიცხვის და აუდიტის პროფესიის საერთაშორისო ხასიათის გამო პროფესიული ორგანიზაციები, კერძო პირები და ფირმები სულ უფრო მეტად ცდილობენ აღიარება მოიპოვონ უცხო ქვეყნებში და ადგილობრივი ინტერესების გათვალისწინების აუცილებლობას ვერ ხედავენ.

„ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს გათვალისწინებული აქვს, რომ ბუღალტრების მომსახურების ჭეშმარიტად საერთაშორისო ბაზარი, რომელიც ერთნაირად ღია იქნება ყველა კვალიფიციური პროფესიონალისათვის, შეესაბამება მის მისიას და იგი მოუწოდებს ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნულ პროფესიულ ორგანიზაციებს და მარეგულირებელ-სალიცენზიო ორგანოებს, აღიარონ უცხოელი ბუღალტრების კვალიფიკაცია. ცხადია, უფრო მნიშვნელოვანია საზოგადოების ინტერესი და, ამდენად, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის რწმენით, ურთიერთაღიარების მცდელობამ უნდა უზრუნველყოს მაღალი ხარისხის სტანდარტების უპირველესი საჭიროების ყოველმხრივი პატივისცემა. ამ თვალსაზრისით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტის (ბასსკ) მიერ მიღებული საერთაშორისო სტანდარტები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი იქნება ამ საჭიროების დასაკმაყოფილებლად“.¹

„... ყველა ქვეყანას უნდა გააჩნდეს პროფესიული კვალიფიკაციის შედარების მეთოდოლოგია, რაც პატიოსნად და თანმიმდევრულად უნდა იქნას გამოყენებული ყველა მსურველის მიმართ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია რეკომენდაციას იძლევა, რომ შეფასების პროცესი ეფუძნებოდეს პროფესიული კვალიფიკაციის ძირეულ კომპონენტს, რომელიც შემდეგ 3 სფეროს მიეკუთვნება:

- განათლებას - ჩარიცხვის სტანდარტები/ცოდნის მოცულობა;
- გამოცდებს-პროფესიული კომპეტენციის ტესტები;
- გამოცდილებას - პრაქტიკული საქმიანობის შესახებ“¹, ე.ი.

ბუღალტერ-აუდიტორს შესწავლილი უნდა ჰქონდეს სულ მცირე შემდეგი საგნები:

- ფინანსური ანგარიშგების ანალიზი და კრიტიკული შეფასება;
- აუდიტი;
- კონსოლიდირებული ანგარიშები;
- ხარჯთაღრიცხვა და მენეჯერული ბუღალტრული აღრიცხვა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები;

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწილი I. თბილისი. 1999 წ. გვ. 4.

- შიდა კონტროლის სისტემები;
- იურიდიული და პროფესიული მოთხოვნები;
- ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სტანდარტები.

გარდა ამისა, სტანდარტი მოითხოვს ცოდნის მინიმუმს მართვის ძირითად პრინციპებზე, ბიზნესსა და ზოგად ეკონომიკაზე. სამოქალაქო და სავაჭრო სამართალზე, საინფორმაციო ტექნოლოგიაზე და საზოგადო საქმის კანონებზე, პროფესიული ქცევის კოდექსებსა და სხვა.

აუდიტორული კონტროლი საბაზრო ეკონომიკის მნიშვნელოვანი ელემენტია და მართვის დამოუკიდებელ ფუნქციად გვევლინება. კონტროლის მეშვეობით ხორციელდება ობიექტების ფუნქციონირების პროცესის და მასთან დაკავშირებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების ურთიერთშესაბამისობის შემოწმება.

კონტროლის სტრატეგია უნდა ითვალისწინებდეს ეკონომიკურ-საზოგადოებრივ საქმიანობაში არსებული პრობლემების გამოვლენას და გასწორებას, ვიდრე ისინი მიიღებდნენ სერიოზულ სახეს. იგი უნდა იქნა გამოყენებული, როგორც დაშვებული შეცდომების გამოსწორების და სტიმულირების მართვის მთავარი ფორმა.

აუდიტორულ საქმიანობას დიდი პასუხისმგებლობა აკისრია როგორც შემკეთის (კლიენტის), ისე სახელმწიფოს წინაშე. ასეა მიღებული მსოფლიო პრაქტიკაში. ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული დასკვნა არის, ერთის მხრივ, კლიენტის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის ხარისხის ნიშანი, მეორეს მხრივ, კლიენტზე გაცემული მტკიცება მისი საქმიანობის საიმედო მდგომარეობის შესახებ.

იმასთან დაკავშირებით, რომ საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ეკონომიკურ სუბიექტებს ევალებათ გამოაქვეყნონ წლიური ანგარიშგების მასალები: ბუღალტრული ბალანსი, მოგება-ზარალის შესახებ ანგარიში, ისინი ვალდებული არიან, გამოაქვეყნებელი ფინანსური მაჩვენებლების უტყუარობის დასადასტურებლად ყოველწლიურად მოიწვიონ პროფესიონალი აუდიტორები, რომლებიც ქონებრივი ინტერესებით არ არიან დაკავშირებული ეკონომიკურ სუბიექტთან და მის მონაწილეებთან (მეწილეებთან).

ამრიგად, აუდიტორული საქმიანობა არის კომერციულ (სახელშეკრულებლო) საფუძველზე ორგანიზებული კონტროლის ფორმა, რომელიც ზორციელდება კანონმდებლობის შესაბამისად. ამ უფლებამოსილებით აღჭურვილი ორგანოების მიერ ჩატარებული ფინანსური კონტროლი სახელმწიფო კონტროლის თანასწორად გამოიყენება.

სწორედ კომერციული საფუძველი წარმოადგენს აუდიტის სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისაგან გამოჯენის ძირითად ნიშანთვისებას, რომელიც ზორციელდება კონტროლის პალატის, ფინანსთა სამინისტროს, საგადასახადო და სხვა ორგანოების მიერ.

აუდიტორული კონტროლი, უწინარეს ყოვლისა, ვრცელდება კერძო საწარმოზე, მათ გაერთიანებებზე, ბანკებზე და საკრედიტო დაწესებულებებზე, მათ ასოციაციებზე და კავშირებზე, სადაზღვევო ორგანიზაციებზე, ბირჟებზე, საპენსიო და სხვა ფონდებზე, აგრეთვე სამეწარმეო საქმიანობით დაკავებულ მოქალაქეებზე. (იხ. სქემა № 1 შემდეგ გვერდზე).

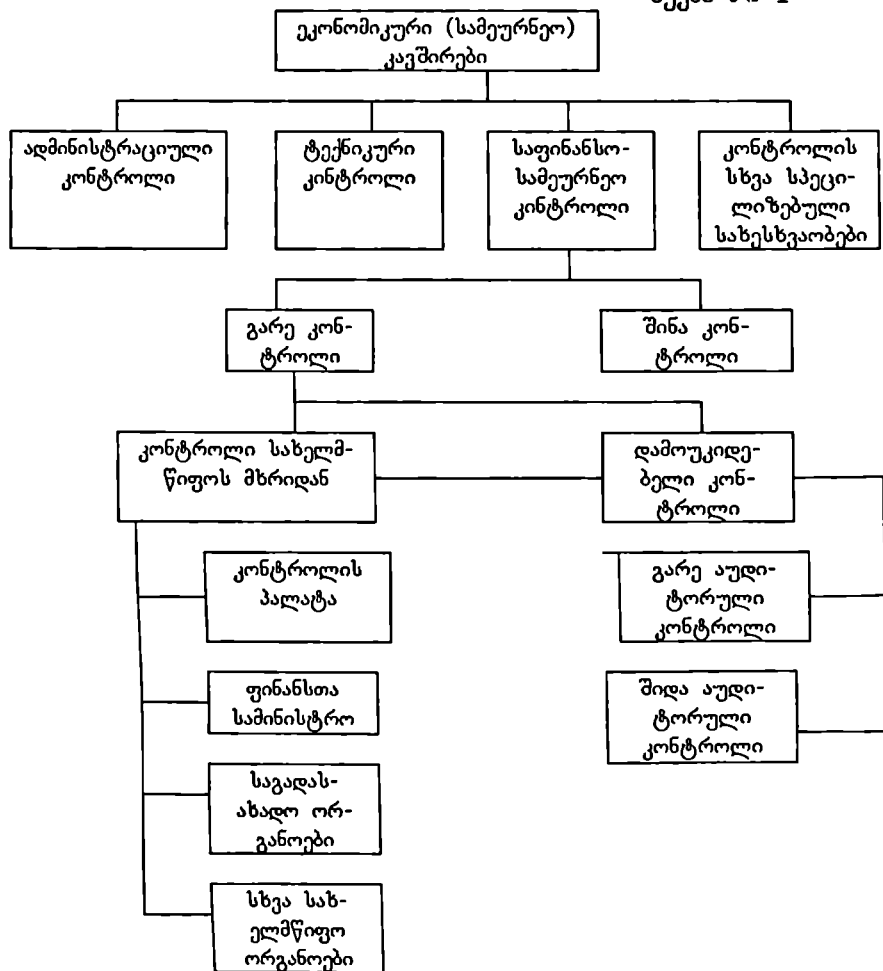
ეკონომიკური და საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის თანამედროვე სისტემაში, როგორც ზემოთ აღინიშნა, აუდიტი წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის ფორმას, მაგრამ აუდიტს, თავის მხრივ, სხვადასხვა ფორმა გააჩნია.

„კონტროლის ფორმის“ ცნების განსაზღვრასთან დაკავშირებით გვხვდება სხვადასხვა თვალსაზრისი. ავტორთა ერთი ჯგუფი გამოდის იმ მოსაზრებიდან, რომ ყოველ რეალობას გააჩნია თავისი ფორმა და შინაარსი, როგორც საყოველთაო კატეგორიები, რომლებიც ასახავენ ამ რეალობის ორი მხარის ურთიერთკავშირს. შინაარსი შინაგან სახეს წარმოადგენს, ხოლო ფორმა მისი გამოსახვის გარეგანი საშუალებაა. საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის ქვეშ იგულისხმება იმ საკონტროლო ქმედებათა კონკრეტული გამოსახვისა და ორგანიზაციის ხერხები, რომლებიც მიმართულია კონტროლის ფუნქციების შესრულებისაკენ.

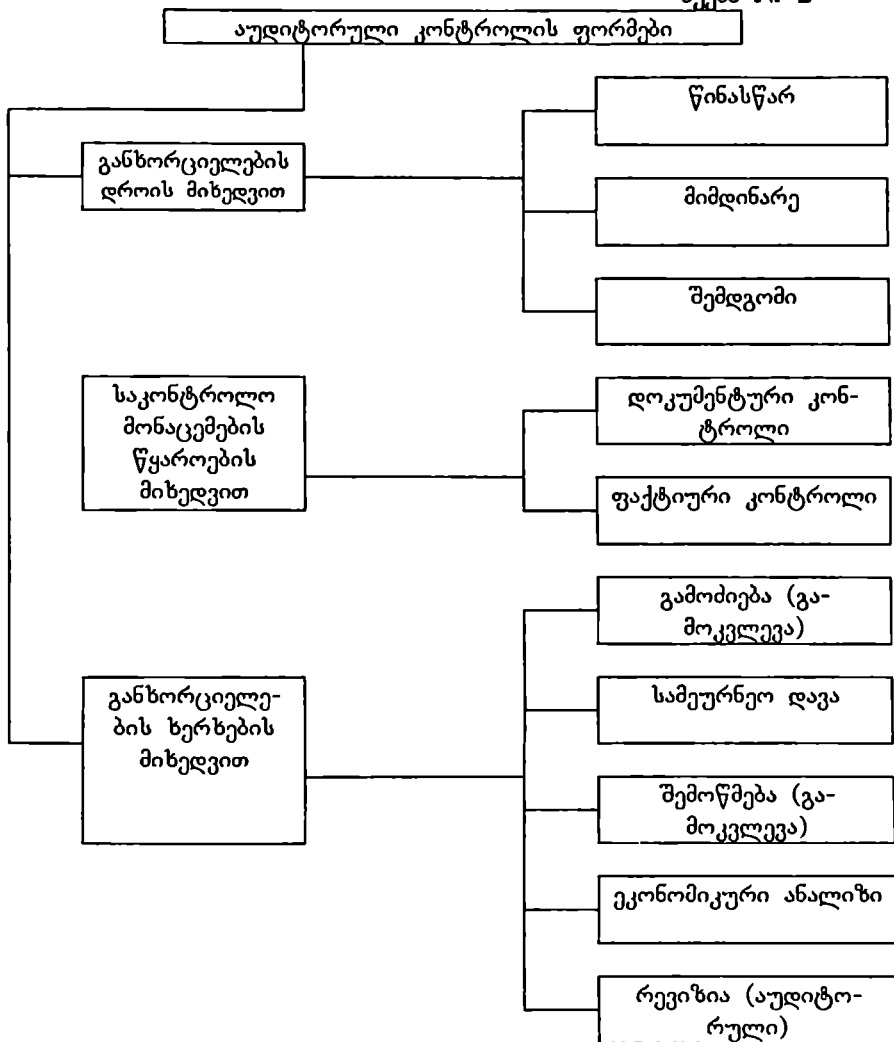
სხვები თვლიან, რომ კონტროლის განზორციელების ფორმა ახასიათებს მეთოდოლოგიურ ასპექტებს და აღნიშნავს მისი ჩატარების ტექნიკას იმ ნიშანთვისების მიხედვით, რომელიც საფუძველად

უდევს ამა თუ იმ მეთოდოლოგიურ მიდგომას. ისინი გამოყოფენ აუდიტორული კონტროლის სხვადასხვა ფორმას. ასეთ ნიშნებს მიეკუთვნება კონტროლის ჩატარების დრო, საკონტროლო მონაცემების წყაროები, კონტროლის განხორციელების წესები და ხერხები.

სქემა № 1



ზოგადად ასეთი მიდგომისას, აუდიტორული კონტროლის ფორმები წამოღვენილია № 2 სქემით:



წინასწარი აუდიტორული კონტროლი ტარდება სამეურნეო ოპერაციების მოხდენამდე და მიზნად ისახავს განსახორციელებელი ოპერაციების არაკანონიერების და მიზანშეუწონლობის თავიდან აცილებას. კონტროლის ეს ფორმა მნიშვნელოვან როლს ასრულებს

სამეურნეო კადრების ცოდნის დონის, კანონიერების დაცვაზე პასუხისმგებლობის, სამეურნეო რესურსების გამოყენების ეფექტურობისა და მიზანშეწონილობის ამაღლებაში.

წინასწარი კონტროლი ტარდება ძირითადად საწარმოს შიდა აუდიტორების მიერ. იგი ასევე ხორციელდება გარე დამოუკიდებელი აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მიერ მოცემულ საწარმოში საკონსულტაციო მუშაობის ჩატარების, სქემების, პროექტების, ბიზნესგეგმების და ა.შ. შემუშავების გზით.

წინასწარი კონტროლი განსაკუთრებით საჭიროა მატერიალური და ფინანსური რესურსების გამოყენების შემოწმებისას, იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან სხვადასხვა ხასიათის ხელშეკრულებების დადებისას, წარმოების, მარკეტინგის, საგადასახადო ბაზის და საწარმოს გადასახადების ოპტიმიზაციის სქემებისა და პროექტების შემუშავების დროს.

მიმდინარე აუდიტორული კონტროლი ხორციელდება უშუალოდ სამეურნეო ოპერაციების შესრულების პროცესში და მიმართულია ნაკლოვანებების ოპერატიული აღმოფხვრისაკენ, დადებითი გამოცდილების გამოვლენისა და გავრცელებისაკენ. კონტროლის მოცემული ფორმის უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ იგი იძლევა დაშვებული შეცდომის თავისდროული გამოვლენისა და აღმოფხვრის შესაძლებლობას საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დარღვევის შედეგად ბუღალტრულ გატარებებში, ასევე გადასახადების დარიცხვის დროს გაანგარიშებებში და ა.შ.

მიმდინარე კონტროლს ატარებენ როგორც შიდა აუდიტორები, ასევე გარე, დამოუკიდებელი აუდიტორები და აუდიტორული ფირმები კონსულტაციები მოცემულ საწარმოებში ტარდება ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, აგრეთვე წარმოშობილ პრობლემებზე სააბონენტო მომსახურების გზით.

შემდგომი აუდიტორული კონტროლი ხორციელდება სამეურნეო ოპერაციების განხორციელების შემდეგ და ძირითადად მის მიზანს შეადგენს საანგარიშგებო მონაცემების უტყუარობის დადგენა, ასევე ნაკლოვანებებისა და დადებითი გამოცდილების გამოვლენა.

შემდგომი კონტროლი უზრუნველყოფს საწარმოს საქმიანობის ობიექტურ შეფასებას და ტარდება საწარმოს პერიოდული და წლიური ანგარიშების მონაცემთა უტყუარობის დადასტურების მიზნით. შემდგომი კონტროლი სავალდებულოა კანონმდებლობის მიხედვით ცალკეული საწარმოებისათვის, რის გამოც ამ საწარმოებმა აუდიტორული შემოწმება წელიწადში ერთხელ უნდა გაიარონ სავალდებუ-

ლო წესით. შემდგომი აუდიტორული შემოწმება ტარდება აგრეთვე სასამართლო-საგამოძიებო ორგანოების და სახელმწიფო კონტროლის ორგანოების დაკვეთით.

შემდგომი კონტროლის სხვა ფორმებისაგან განმასხვავებულ თავისებურებას წარმოადგენს მის მიერ შესამოწმებელი ობიექტების მოცვის სისრულე და მათი უფრო ღრმად შესწავლის შესაძლებლობა. ამიტომ, შემდგომი კონტროლი ხორციელდება აგრეთვე თვით საწარმოების დაკვეთით, მათ ბუღალტრულ აღიცხვაში, გადასახადების დაბეგვრაში და სხვა ფინანსურ-ეკონომიკურ საკითხებში (გადახდის-უნარიანობის ანალიზი, ფინანსური მდგომარეობა, საწარმოთა საქმიანობის სახეების განვითარების პროგნოზირება და ა.შ.) დაშვებული შეცდომებისა და დარღვევების აღმოფხვრის მიზნით.

როგორც ვხედავთ, ადრე განხორციელებული რეეზიებისაგან განსხვავებით, რომელთა კანონმდებლობით მინიჭებულ სტატუსს წარმოადგენდა საწარმოთა და გაერთიანებების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემდგომი კონტროლის სავალდებულო რეგულარული ფორმა, აუდიტორული შემოწმება აუდიტორული მომსახურების გაწევის მეშვეობით სულ უფრო მეტად მოიცავს წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის სტადიებსაც, რაც ზრდის მის ეფექტურობას.

ამ თვალსაზრისით გარკვეულ ინტერესს წარმოადგენს აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა გამოკვლევის მონაცემები. აუდიტორული მომსახურების 678 ჩვეულებრივი მომხმარებლის გამოკითხულთა 60%-მა პირველ ადგილზე დააყენა კონსულტაციებისა და ინფორმაციული უზრუნველყოფის საჭიროება. შემდეგ მოდის: ზოგადი (საერთო) აუდიტის მოთხოვნა (14%), საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი (13%), აღრიცხვის წარმოებაში დახმარების აღმოჩენა (7%) და ა.შ. გამოკითხვის შედეგების მიხედვით, მომხმარებლების 86% აუდიტორებში, უწინარეს ყოვლისა, ხედავენ „კომპანიონებს“, რომლებთაც შეუძლიათ ხელი შეუწყონ მათი სამეურნეო საქმიანობის პირობების გაუმჯობესებას.

აღნიშნული მონაცემები იმაზეც მიუთითებს, რომ გამორიცხული არ არის გარკვეული პრობლემების წარმოქმნა სამეურნეო სუბიექტებთან აუდიტორები თანამშრომლობის გაფართოების საქმეში.

ასეთი მოსალოდნელობის თავიდან აცილების მიზნით, მიუღებლად უნდა ჩაითვალოს ისეთი კანონმდებლური ღონისძიებების გატარება, რომლითაც აუდიტორული კონტროლის ჩატარება ეკრძალებათ იმ აუდიტორებსა და აუდიტორულ ფირმებს, რომლებმაც მოცემულ ეკონომიკურ სუბიექტს მომსახურება გაუწიეს ბუღალტ-

რული აღრიცხვის მოწესრიგებასა და წარმოებაში, ასევე ფინანსური ანგარიშების შედგენაში. ეს ცხადია, ეწინააღმდეგება აუდიტორული კონტროლის, როგორც სამეწარმეო საქმიანობის არსს, რომელიც ხორციელდება აუდიტორის მიერ დამოუკიდებლად თავისი რისკით. აუდიტორული საქმიანობა, როგორც სამეწარმეო საქმიანობის კატეგორია, მიმართულია იქითკენ, რომ სისტემატურად მიიღოს მოგება უფლებამნიჭებული აუდიტორების მიერ მომსახურების გაწევისას დადგენილი წესის შესაბამისად.

აუცილებლად უნდა გავითვალისწინოთ ის გარემოება, რომ აუდიტორები აუდიტორულ საქმიანობაზე უფლებას ახორციელებენ თავიანთი ნების და ინტერესების გათვალისწინებით. აუდიტორები და კლიენტები თავისუფალნი (დამოუკიდებელნი) არიან ხელშეკრულების საფუძველზე თავიანთი უფლებების და ვალდებულებების დადგენასა და ნებისმიერი არაკანონისწინააღმდეგო ხელშეკრულების პირობების განსაზღვრაში.

აღნიშნულის გათვალისწინებით დასაშვებია არსებობდეს სამართლებრივი შესაძლებლობა იმისათვის, რომ ეკონომიკურ სუბიექტს შეეძლოს მისთვის მისაღებ რომელიმე აუდიტორულ ფირმასთან დადოს ხელშეკრულება მუდმივ მომსახურებაზე.

განასხვავებენ დოკუმენტურ და ფაქტობრივ კონტროლს. დოკუმენტური კონტროლის დროს ინფორმაციის წყაროებს წარმოადგენს პირველადი და კრებსითი ბუღალტრული დოკუმენტები. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრები, საწარმოს გეგმები და ანგარიშები, აგრეთვე სხვა სწყაროები (ხელშეკრულებები, მონაცემები მუშაკთა რიცხოვნობის შესახებ, საწარმო-სადაამუშევროლო დოკუმენტები და ა.შ.). დოკუმენტური კონტროლის წყაროების სპეციფიკა იმაში მდგომარეობს, რომ ისინი შეიძლება იყოს სარწმუნოც, სრული და არასრული, რაც უსათუოდ გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ მისი განხორციელების ტექნიკური ხერხების არჩევაზე, რომლებიც უმთავრესად დოკუმენტების შემოწმებასთან არის დაკავშირებული.

ფაქტობრივი აუდიტორული კონტროლი ხორციელდება შესამოწმებელი ობიექტის ნატურაში მონაცემების დათვალიერების მიხედვით. ის ტარდება საწარმოში ფულადი სახსრებისა და ფასიანი ქაღალდების, საწარმო საწყობებისა და სავაჭრო ორგანიზაციების დახლებზე სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური არსებობის, ასევე საწარმოს დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების უტყუარობის და ობიექტურობის დასადგენად.

უნდა აღინიშნოს, რომ კონტროლის დაყოფა დოკუმენტურ და ფაქტობრივ კონტროლად რაოდენ პირობით ხასიათსაც არ უნდა ატარებდეს, იმდენად მჭიდროდ არიან ერთმანეთთან დაკავშირებულნი, რომ მათი მექანიკური გამოიყვნა შეუძლებელია. მაგალითად, დოკუმენტური კონტროლის დროს ხშირად (თუ არა ყველა შემთხვევაში) საჭირო ხდება საკონტროლო ინვენტარიზაციების (ფაქტიური აწონვა-აზომვის) ჩატარება. სასაქონლო, მატერიალურ ფასეულობათა ნებისმიერი ინვენტარიზაცია ან შესრულებული სამუშაოების საკონტროლო გაზომვა (ფაქტიური კონტროლი) გარდაუვლად მთავრდება ასევე, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა მომწოდებლებსა და მიმღების საწყობში ნატურში ფასეულობათა ფაქტიური არსებობის შემოწმებისას და სხვა.

განხორციელების ხერხების (წესის) მიხედვით განასხვავებენ კონტროლის ისეთ ხერხებს, როგორიცაა გამოძიება (გამოკვლევა), სამეურნეო დავა, შემოწმება, გამოკვლევა, შემოწმება, ეკონომიკური ანალიზი და რევიზია.

გამოძიება (გამოკვლევა) წარმოადგენს კონტროლის ისეთ ხერხს (წესს), რომლის დროსაც გამოვლინდება ფიზიკური პირების დანაშაული და მათ მიერ მიყენებული ზარალის სიდიდე. აუდიტორული შემოწმების ამ ხერხის სპეციფიკა მდგომარეობს იმაში, რომ ის ხორციელდება აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მიერ სასამართლო საგამოძიებო ორგანოების შეკვეთით მათთან დადებული ხელშეკრულების თანახმად.

სამეურნეო დავა — ეს არის საწარმოების, ორგანიზაციების და დაწესებულებების სამეურნეო ურთიერთობებში კანონიერების დაცვისა და მათი კანონიერი უფლებების უზრუნველყოფის ხერხი. სამეურნეო დავების გადასაწყვეტად აუდიტორული შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს სასამართლო საგამოძიებო ორგანოების შეკვეთით. სასამართლო ბუღალტრული ექსპერტიზის დანიშვნის დროს, აუდიტორმა (აუდიტორულმა ფირმამ) ასეთი კონტროლი შეიძლება ჩაატაროს ერთ-ერთი მხარის შეკვეთით, სასამართლოში მისი კანონიერი უფლებების დაცვის მიზნით.

აუდიტის პრაქტიკაში გამოკვლევა გამოიყენება აგრეთვე საწარმოს და თანამდებობის პირების საქმიანობის შემოწმებისას, რომელიც შეიძლება განხორციელდეს საგადასახადო ინსპექციის, პოლიციის, აგრეთვე სახელმწიფო კონტროლის სხვა ორგანოების დაკვეთით.

ეკონომიკური ანალიზი საქმიანობის შედეგების შეფასების ასპექტში წარმოადგენს კონტროლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ხერხს, რომელიც ემსახურება საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შედეგებზე სხვადასხვა ფაქტორების ზემოქმედების გამოვლენა-შესწავლას (მაგ., გამოუყენებელი რესურსები, ფინანსური მდგომარეობა და გადახდისუნარიანობა, ქონების შეფასება, ლიკვიდურობა, წმინდა აქტივების ღირებულება, საწარმოს პერსპექტიულობა, მომგებიანობა, რენტაბელურობა და ა.შ.). ეკონომიკური ანალიზის მეშვეობით აუდიტორული შემოწმების შედეგები გამოისახება ცხრილებით, გრაფიკებით, ფორმულებით, ტექსტური აღწერილობით და სხვა.

რვეიზია ეკონომიკური კონტროლის მნიშვნელოვან ხერხს წარმოადგენს. აუდიტორები რვეიზიის განხორციელებისას იყენებენ კონტროლის ყველა ფორმას შეჯერებულად, რაც არსებითად ზრდის აუდიტორულ შემოწმებათა შედეგების ქმედითობას.

§2. აუდიტის მიზანი და ამოცანები

საბაზისო ეკონომიკის აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ძირითადი მიზანია ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშების უტყუარობა და მისი შესაბამისობა სამეურნეო და საფინანსო ოპერაციების სამართლიანობა-ნორმატიულობასთან. აქედან გამომდინარე, აუდიტის მიზანი კონკრეტული ამოცანის გადაწყვეტაა, რომელიც განისაზღვრება კანონმდებლობით და ნორმატიული რეგულირების სისტემაში ხორციელდება აუდიტორსა და კლიენტს შორის სახელშეკრულებო ვალდებულებებით. ე.ი. აუდიტის ძირითად მიზანში იგულისხმება ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ უტყუარობისა და სიზუსტის სრულყოფილი შეფასება იმ პრინციპით, რომ შესაძლებელი გახდეს რეზერვებისა და რესურსების უკეთესად გამოყენება, სამეურნეო პროცესებსა და ურთიერთობებში შეცდომაგარღვევათა გამოვლენა და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებების შესრულების შეფასება. ამასთან ერთად, აუდიტის შემოწმების ამოცანაში შედის: ბალანსის სისწორის, მოგებისა და ჩანაწერების უტყუარობის დადგენა. ამისათვის კი უნდა შემოწმდეს ანგარიშგებაში ასახული ყველა აქტივი და პასივი, აღრიცხვაში გამოყენებული ყველა დოკუმენტი და გამოვლინდეს გადახრები გათვალისწინებულსა და ფაქტობრივს შორის. ე.ი. აუდიტორები (სააუდიტორო ფირმები) თავიანთი საქმიანობის პროცესში წყვეტენ აგრეთვე აუდოტორული მომსახურების რიგ პრინციპებს:

- ბუღალტრული აღრიცხვების წარმოება და ანგარიშგების შედეგების შემოწმება, სამეურნეო ოპერაციების კანონიერება, დახმარება აღრიცხვის ორგანიზაციაში, ანგარიშგების შედგენაში, საგადასახადო დაგეგმვასა და გადასახადების გაანგარიშებაში;

- უწყვეტ კონსულტაციებს უწევენ აღრიცხვასა და ანგარიშგების ცალკეულ საკითხებზე;

- ანხორციელებენ საქმიანობის შედეგების ექსპერტულ შეფასებას და ანალიზს;

- ატარებენ კონსულტაციებას საფინანსო, სამართლის, მარკეტინგის, მენეჯმენტის, ტექნოლოგიურ და ეკოლოგიურ საკითხებზე.

მათ მოვალეობაში შედის აგრეთვე დოკუმენტების დამუშავება, ინფორმაციის მიღება-დამუშავება, კლიენტების ინფორმაციული მომსახურება და სხვა.

ეკონომიკის დღევანდელი გლობალიზაციის პირობებიდან გამომდინარე, საერთაშორისო ბიზნესის განვითარება მოითხოვს, რომ სხვადასხვა ქვეყნის ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები „აუდიტის“ ტერმინის ქვეშ გულისხმობდნენ საქმიანობას, რომელიც პასუხობს საერთაშორისო ბუღალტერიისა და აუდიტის სტანდარტების გარკვეულ მოთხოვნებს. გარდა ამისა, მოთხოვნათა რიცხვს შეიძლება მიეკუთვნოს შემდეგი:

- აუდიტი უნდა დაიგეგმოს წერილობითი სახით, რომლისთვისაც უნდა მომზადდეს საერთო დოკუმენტი - „აუდიტის გეგმა“ და უფრო დეტალიზებული დოკუმენტი - „აუდიტის პროგრამა“;

- აუდიტის პროცედურების განხორციელების პროცესი უნდა დაფიქსირდეს სპეციალურ სამუშაო დოკუმენტაციაში, რომელიც აუცილებლად უნდა გაფორმდეს ერთიანი მოთხოვნების შესაბამისად;

- აუდიტორები უნდა პასუხობდნენ გარკვეულ პროფესიულ და კვალიფიციურ მოთხოვნებს;

- აუდიტორულმა ფირმებმა თავიანთი საქმიანობის ორგანიზაციისა და შემოწმებათა ჩატარების პროცესში უნდა განახორციელონ გარკვეული ღონისძიებები, რამაც ზელი უნდა შეუწყოს აუდიტორული შემოწმების ხარისხის შენარჩუნებასა და მის გაკონტროლებას;

- აუდიტის განხორციელების პროცესში საჭიროა ვიზუალური ნიშნით ერთიანი მოთხოვნით იმისათვის, რომ სწორად იქნას დადგენილი რამდენად ზუსტად შეესაბამება კლიენტის მიერ მიღებული ბუღალტრული ანგარიშგება მის შინაარსს, რომელიც აუდიტორის აზრით, ჩაითვლება სწორ ანგარიშგებად (სიზუსტის მოცემულ დონეს უწოდებენ „არსებითს“ ან „მატერიალურს“);

• აუდიტორი არის ვალდებული შეამოწმოს კლიენტის ყველა დოკუმენტი. დოკუმენტაციის შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს შერჩევის წესით.

ამასთანავე უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად, აუდიტის მიზანს შეადგენს აუდიტორის შემოწმების შედეგების მიხედვით გამოიხატოს სწორი აზრი შემოწმებული ორგანიზაციის ბუღალტრული უტყუარობის შესახებ. აუდიტის მიზანი არ შეიძლება დაყვანილ იქნას მხოლოდ დატაცების გამოვლინებამდე, ფინანსურ ბოროტმოქმედებათა ძიებამდე, საგადასახადო ანგარიშსწორებათა სისწორისა და ბიუჯეტში მათი გადარიცხვის თავისდროულობის შემოწმებამდე.

იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოში პროფესიული ორგანიზაციების მხრიდან საზოგადოებრივი ზემოქმედების ღონისძიებები და ეთიკური ნორმები არასაკმარისია, შესაძლოა, სტანდარტები, რომლებიც საზოგადოებრივი გაერთიანებების მხრიდან იქნება შემუშავებული, მათი დაგეგმვის დაწყებიდანვე მიჩნეულ იქნას, როგორც გამოსაყენებლად სავალდებულო ნორმატიული დოკუმენტები.

აუდიტორული საქმიანობის დანერგვის, მისი შემდგომი სრულყოფის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ადგილობრივ სტანდარტებთან მისადაგების, ტრადიციული და საკანონმდებლო მოთხოვნების გათვალისწინებისა და აუდიტის ჩატარების თეორიულ-მეთოდოლოგიური ხასიათის რეკომენდაცია-წინადადებები შემდეგ მიზნებსა და ამოცანებზე უნდა იყოს აგებული:

ფინანსური კონტროლი ყოველთვის არსებობს სახელმწიფოებრივი და ეკონომიკური მართვის სისტემაში, მიუხედავად ქვეყნის საზოგადოებრივ-პოლიტიკური წყობისა. თუმცა, კონტროლის შინაარსი და ადგილი მართვის სისტემაში განპირობებულია წარმოებითი ურთიერთობების, საზოგადოებრივ-პოლიტიკური ორგანიზაციებისა და მეწარმეების მიერ;

საფინანსო კონტროლის განხორციელება ხერხების და მიდგომის კუთხით ხდება სამეურნეო სუბიექტების მიერ განხორციელებული ოპერაციების კანონიერების სიზუსტის, სისრულისა და ანგარიშგებაში ამ ოპერაციების ასახვის ობიექტურობის დადგენა. ამ პოზიციიდან გამომდინარე, აუდიტი წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთ ფორმას, რომლის ორგანიზაცია ხდება კომერციულ საწყისებზე და გააჩნია სპეციფიკური მიზნები და ამოცანები;

აუდიტი, როგორც სამეურნეო საქმიანობის კონკრეტული ფაქტების შესწავლისათვის სპეციალურ ცოდნათა და მიზანმიმართულ

ქმედებათა ერთობლიობა, მოითხოვს მეთოდოლოგიური და მეთოდიკური საკითხების მკაფიოდ გამოიჯანას;

აუდიტური საქმიანობის (აუდიტის) მეთოდოლოგიურ საფუძველს (მეთოდს) შეადგენს ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო და ფინანსური საქმიანობის კვლევასთან დაკავშირებული ეკონომიკური მეცნიერებების კვლევის მეთოდთა ერთობლიობა (ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, დაგეგმვის და სხვა.), რომელთა მეშვეობითაც მიიღწევა ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო-ფინანსური საქმიანობისა და შედეგების შესახებ მონაცემთა დაჯგუფებული და განზოგადებული სახით მიღება, დროისა და სივრცის მიხედვით მათი რაოდენობრივ-თვისებრივი ცვალებადობის (დინამიკის) ღონის დადგენა და ამ მაჩვენებლებზე დაყრდნობით მტკიცებულებებისა და უტყუარობის ხარისხის განსაზღვრა;

აუდიტის მეთოდოლოგიასა და მეთოდიკას შორის განსხვავება იმდენად არსებითია, რამდენადაც არსებითია სხვაობა აუდიტის მწარმოებელ წამყვან სპეციალისტსა და წმინდა ტექნიკურ სამუშაოს განმახორციელებელ თანაშემწეებს შორის. აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას პირველ როგში ყურადღება უნდა დაეთმოს მეთოდოლოგიურ საკითხებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის ხარისხიან ჩატარებას ნებისმიერ პირობებში;

აუდიტის სტანდარტების დანერგვა, რომლებიც აუდიტორული საქმიანობის ძირითად მეთოდოლოგიურ ბაზას შეადგენს, მოითხოვს სხვა სახელმწიფოებში ამ სფეროში არსებული მიღწევების გულმოდგინე შესწავლას. აუდიტორული სტანდარტების შემუშავებასა და დანერგვაში მათი პრაქტიკული გამოცდილების ცოდნა ხელს შეუწყობს ჩვენს ქვეყანაში აუდიტის ნორმატიული რეგულირების პროცესში ზოგიერთი ადგილობრივი მოთხოვნის შესაბამის პირობის და შეცდომის თავიდან აცილებას და შემდგომ სრულყოფას;

თანამედროვე პირობებში შრომის მწამოებლურობის ამაღლებასა და სამეურნეო სუბიექტის მუშაობის ხარისხიანად შემოწმების უზრუნველყოფაში დიდი მნიშვნელობა ენიჭება თანამედროვე საშუალებების, საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებას. იგი მნიშვნელოვნად ცვლის აუდიტის ჩატარების მეთოდიკას. ამასთავე მოითხოვს სათანადო, სპეციალურ ცოდნას და აუდიტორული ფირმების ტექნიკურ აღჭურვას, რაც აუცილებელად გასათვალისწინებელია არც თუ ისე შორეული მომავლისათვის.

ანტიკორუფციული ღონისძიებების გაძლიერების მიზნით, მართვის ფუნქციები: დაგეგმვა, აღრიცხვა, ანალიზი და კონტროლი საჭი-

როებს დახვეწას, დაზუსტებას, ეკონომიკურ, ტექნოლოგიურ და საფინანსო, საბანკო, საკრედიტო სისტემებზე მორგებას. ამასთან, მიზანშეწონილი იქნება შემცირდეს აუდიტის სახელმწიფო რეგულირების ეკონომიკური მექანიზმი და როლი საზოგადოებრივი რეგულირების მექანიზმის გაძლიერების ხარჯზე, სსიპ-ის (საჯარო სამართლის იურიდიული პირი) ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მიხედვით, და შესაბამისად, შემოღებული იქნას ადმინისტრაციული საჯარიმო სანქციები უხარიზო აუდიტით მიყენებულ ზარალზე, განმეორებით შემთხვევაში ჩამორთმეული იქნას აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია.

აუდიტის დანიშნა გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებას შემდეგი მიზნით:

1. ანგარიშგებათა უტყუარობის დადასტურება ან მათი არარეალობის კონსტატაცია;

2. შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს აღრიცხვა-ანგარიშგებაში დანახარჯების, შემოსავლების, ასევე ფინანსური შედეგების ასახვის სისრულის, უტყუარობისა და სიზუსტის შემოწმება;

3. აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შეგდენის მარეგულირებელი კანონმდებლობისა და ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნათა დაცვის შემოწმება. ასევე აქტივების, ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის შეფასების მეთოდოლოგიის შემოწმება;

4. საკუთარი ძირითადი და საბრუნავი ფონდების, ასევე ფინანსური რეზერვების და ნასესხი წყაროების უკეთ გამოყენების გზების გამოვლენა.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი მიზანია ანგარიშგებაში აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი სახსრების, ასევე ფინანსური შედეგების ასახვის სისრულის, უტყუარობისა და სიზუსტის ობიექტური შეფასება, აგრეთვე საწარმოში მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისობა მოქმედ საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებთან. აუდიტის ძირითად მიზანს შეიძლება დაემატოს კლიენტსა და აუდიტორს შორის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ისეთი მონაცემები, როგორიცაა: ფინანსური რესურსების უკეთ გამოყენების რეზერვების გამოვლენა; გადასახადების სწორად გაანგარიშების ანალიზი; საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესების ღონისძიებების შემუშავება.

აუდიტორის წინაშე დგას შემდეგი ამოცანები:

1. აუდიტორული შემოწმების პროცესში დგინდება ბალანსისა და მოგება-ზარალის შესახებ ანგარიშგების შედგენის სისწორე. ამ

დროს განისაზღვრება: საწარმოს ყველა აქტივი და პასივი თუ არის ასახული ანგარიშგებაში; არის თუ არა ყველა დოკუმენტი გამოყენებული; რამდენად მართებულია ქონების შეფასების ფაქტიურად გამოყენებული მეთოდიკა.

2. მოგება-ზარალის შესახებ ანგარიშს აუდიტორი ამოწმებს საბალანსო და დასაბეგრი მოგების გაანგარიშების სისწორის დასადაგენად.

ზემოაღნიშნულს გარდა, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს ისეთი საკითხები, როგორიცაა:

1. საწესდებო კაპიტალის ცვლილების შესახებ მესაკუთრეთა გადაწყვეტილების სისრულე.

2. ბალანსის აქტივისა და აქტივის მუხლების მიხედვით სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემთა ურთიერთშესაბამისობა.

3. დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების ანგარიშგებაში ასახვის სისრულე.

4. საანგარიშგებო პერიოდისათვის შემოსავლების და ხარჯების მიკუთვნების სისწორე.

5. წარმოების ხარჯებისა და კაპიტალდაბანდების გამიჯვნა აღრიცხვაში.

6. ყოველი თვის პირველი რიცხვისათვის ანალიზური აღრიცხვის ბრუნვებისა და ნაშთების შესაბამისობა ანგარიშების მიხედვით.

საგნის განმარტება-დახასიათებიდან გამომდინარე, აუდიტორული შემოწმების ამოცანები ითვალისწინებს აუდიტორული შემოწმების ჩატარებას მაღალხარისხიანად, აუდიტორული ფირმების კომპიუტერიზაციას და მათ დაკომპლექტებას მაღალი კვალიფიციური, კეთილსინდისიერი, კანონდამცველი, თავისი საქმის ერთგული ადამიანებით აუდიტის ეფექტური, მართებული და უტყუარი ჩატარებისათვის. აუდიტორულმა ფირმამ ყველა ხარჯი თავად უნდა დაფაროს და მიიღოს შედეგის შესაფერისი მოგება. ასეთი შემოწმების ჩასატარებლად გამოიყენება შემდეგი მეთოდები: ყველა მეცნიერებისათვის საერთო - დიალექტიკური მეთოდი; საერთო მეცნიერული მეთოდები: ანალიზი და სინთეზი; დედუქცია და ინდუქცია; დაკვირვება და ექსპერტი; განზოგადება და აბსტრაქცია; დაგეგმვა და შემოწმება; მოდელირება და დისკონტირება; განჭვრეტა და პროგნოზირება; მოდა და მელიანა; დოკუმენტაცია და რეგისტრაცია და სხვა.

... ფირმის მეწარმეობრივ-ფინანსური საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების სპეციალური მეთოდური (სამუშაო) ხერხებია: ანალოგია; მოდელირება; მათემატიკური და სტატისტიკური გაანგარიშე-

ბები; აბსტრაგირება; კონკრეტიზაცია; დოკუმენტური შემოწმება; ინვენტარიზაცია; ტექნოლოგიური კონტროლი. ეკონომიკური ანალიზის ხერხები, რომლებსაც აუდიტი იყენებს შემდეგია: ჯაჭვური ჩასმის ხერხი; აბსოლუტური და შეფარდებითი სიდიდეები; კოეფიციენტები; პროცენტული სხვაობის ხერხი; ინდექსები და ა.შ. ასევე აუდიტორულ საქმიანობაში გავრცელებული ისეთი ხერხები, როგორიც არის: დაკვირვება, დაჯგუფება, შედარება, შეფასება, შერჩევა, დინამიკური მწკრივის აგება, გრაფიკების აგება, ცხრილების და სქემების შედგენა და ა. შ.

ძირითადი მიზნის მისაღწევად და დასკვნის შესაღებად აუდიტორმა უნდა იქონიოს თავისი შეხედულება შემდეგ საკითხებზე:

1. ანგარიშგების საერთო ვარგისიანობა (შეესაბამება თუ არა ანგარიშგება მოთხოვნებს და ზომ არ შეიცავს ურთიერთსაწინააღმდეგო ინფორმაციას);
2. დასაბუთება (არსებობს თუ არა საფუძველი ანგარიშგებაში ასახული თანხების შესახებ);
3. ანგარიშგების სისრულე;
4. შეფასების მეთოდიკა;
5. ბუღალტრული ანგარიშგებისათვის ჩანაწერთა მიკუთვნების სისწორე;

აუდიტორულმა სამსაურმა უნდა გადაწყვიტოს აგრეთვე მთელი რიგი ამოცანები. კერძოდ,

- ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შედგენის შემოწმება, სამეურნეო ოპერაციათა კანონიერების დადგენა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციაში დახმარების გაწევა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის აღდგენისა და ანგარიშგების შედგენის სამუშაოებში დახმარება;
- დახმარება საგადასახადო საკითხებში, ასევე კონსულტაციები ცალკეულ საკითხებზე;
- შიდასამეურნეო საქმიანობის საექსპერტო შეფასება და შედგენა ანალიზი;
- სადამფუძნებლო დოკუმენტების შემუშავება;
- მომავალი პარტნიორების შესახებ ოფიციალურად არსებული ინფორმაციის მოგროვება;
- კლიენტთა სხვადასხვა სახის ინფორმაციული მომსახურება და ა.შ.

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი შემდეგი ეტაპობრივი თანმიმდევრობით ხორციელდება:

1. აუდიტის მოცულობის განსაზღვრა;

2. აუდიტის დაგეგმვა;

3. ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების შეფასება;

4. აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება;

5. აუდიტორული დოკუმენტაციის წარმოება;

6. აუდიტორული დასკვნებისა და ნგარიშის გაფორმება.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა რეგლამენტირებულია კანონით „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“. ამ კანონის შესაბამისად ქვეყანაში აუდიტორულ საქმიანობას ხელმძღვანელობს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის უმთავრესი ფუნქციებია აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა, აუდიტორთა ატესტაცია და მათი საქმიანობის ლიცენზია. გამოქვეყნდა ასევე საგადასახადო სამსახურის და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ერთობლივი დოკუმენტი, რომლის მიხედვითაც დადგინდა თუ რა ტიპის საწარმოებს უნდა ჩაუტერდეს სავალდებულო აუდიტი. ამ ეტაპზე აუდიტის ჩატარების რეგლამენტაცია მთლიანად ხორციელდება კანონით აუდიტორული საქმიანობის შესახებ და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გამოცემული შესაბამისი მითითებებით.

§3. აუდიტის ჩატარების პრინციპი და თანამდევ (თანმყოფი) მომსახურება

აუდიტის ჩატარების პრინციპები და თანამდევ მომსახურების დახასიათება შესაბამისი მოთხოვნებით განმარტებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ასს 200-299-ში, სადაც მითითებულია, რომ „ფინანსური ანგარიშგების მიზანია შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გამოთქვას თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშისათვის დადგენილი ჩარჩოების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გადაწყვეტილებით“¹, სადაც აუდიტორის დასკვნითი აზრის გამოსახატავად გამოიყენება ფრაზები: „უტყუარად და სამართლიანად ასახვა“ ან „სამართლიანად ასახვის ყველა ასპექტის გამოყენება“.

¹ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი. 2004 წ. გვ., 52.

აუდიტორებმა თავიანთი საქმიანობის განხორციელებისას ძირითადი პრინციპების სახით პროფესიონალურ გადაწყვეტილებათა მისაღებად უნდა იხელმძღვანელონ შემდეგი პროფესიონალურ-ეთიკური პრინციპებით: დამოუკიდებლობა; პატიოსნება; ობიექტურობა; პროფესიონალური კომპეტენტურობა და ყურადღება; კონფიდენციალობა; პროფესიონალური ქცევა.

დამოუკიდებლობა გულისხმობს, რომ აუდიტორს ეკონომიკური სუბიექტთან აუდიტის ჩატარების და აზრის ჩამოყალიბების დროს არ უნდა ჰქონდეს ვალდებულება, ფინანსური, ქონებრივი, ნათესაური ან ეკონომიკური სუბიექტის ინტერესებში შემავალი სხვა დაინტერესებებთან, რომელიც აჭარბებს ეკონომიკური სუბიექტის სააუდიტორო საქმიანობის არეალს და ასევე არ უნდა იყოს მატერიალურად თუ იურიდიულად დამოკიდებული დამკვეთზე: (საკუთრების წილი, აქციები, სამსახურებრივი შეთავსება, აუდიტის გარდა სხვა ფინანსურ ურთიერთობასა და გარიგებებში მონაწილეობა). დამოუკიდებლობა აუდიტორისათვის არის პროფესიონალური მოვალეობის იმიჯი.

პატიოსნება აუდიტორისათვის არის პროფესიონალური მოვალეობის კეთილსინდისიერი დაცვა და მორალის საერთო ნორმების აღმსრულებლობა.

ობიექტურობა – ეს არის უანგარო, ვინმეს გავლენისაღმი დაუმორჩილებლობით მოვალეობის შესრულება და საკუთარი პროფესიონალური რწმენიდან, განსჯის წინადადებებისა და დასკვნების გაკეთება, ე.ი. ეს არის შესამოწმებელი ობიექტის, ამ შემთხვევაში ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ არსებული ვითარების (მდგომარეობის) სწორი, მართებული, უტყუარი შეფასება, დახასიათება, აღწერა და შესაბამისი განმარტება-დასკვნების გაკეთება.

პროფესიონალური კომპეტენტურობა – ეს არის სავალდებულო აუცილებელი ცოდნის დონე და სიახლეებში გათვიცნობიერება, რომელიც პროფესიულ დონეზე აძლევს შესაძლებლობას აუდიტორს, კვალიფიციურად და ხარისხიანად განახორციელოს კონტროლი თუ მთლიანად აუდიტორული მომსახურება. აუდიტორულმა ორგანიზაციამ აუდიტორულ შემოწმებაში უნდა ჩართოს (ჰყავდეს) კვალიფიციურად მომზადებული კომპეტენტური სპეციალისტები კონტროლის მაღალ დონეზე ჩატარებისა და შესაბამისი ობიექტური დასკვნების გასაკეთებლად. აუდიტორულმა ორგანიზაციამ არ უნდა გასწიოს ისეთი მომსახურება, რომელიც ლიცენზიით განსაზღვრულ ჩარჩოში არ არის გათვალისწინებული და მის (აუდიტორის) უფლებამოსილებას აღემატება, რასაც თან უნდა სდევდეს აუდიტორის კეთილსინდისიერება.

კეთილსინდისიერება - ეს არის აუდიტორის მოვალეობა გასწიოს აუდიტორული პროფესიონალური საქმიანობა სათანადო ყურადღებითა და ვითარებაში მთლიანად ჩაწვდომით. ოპერატიულად გამოიყენოს თავისი ყველა შესაძლებლობანი მართებული და უტყუარი აუდიტის ჩატარებისათვის. ე.ი. კეთილსინდისიერებაში იგულისხმება აუდიტორული საქმიანობისადმი გულითადი და პატიოსანი დამოკიდებულება.

კონფიდენციალობა - არის აუდიტორის და აუდიტორული ორგანიზაციების მოვალეობა უზრუნველყოს არადანიშნულების მიმართულებით გავრცელების და გამჟღავნების დაცულობა. ეს ეხება როგორც არსებულ. ასევე აუდიტორების მიერ შექმნილ, მიღებულ დოკუმენტებს თუ დასკვნებს და სხვა (მესამე) პირისათვის მიწოდებას მესაკუთრესთან და მმართველთან შეუთანხმებლად, თუნდაც მათზე ინფორმაციის გავრცელება-გამოქვეყნება არ იწვევდეს მატერიალურ ან მორალურ ზიანს ან ზარალს. კონფიდენციალობის ვადა განსაზღვრულია და მოქმედებს აუდიტორული საქმიანობის დამთავრების თუ გაწყვეტის შემდეგაც.

პროფესიული ქცევის გაგება არის საზოგადოებრივი ინტერესების მეთვალყურეობის პრიორიტეტი და აუდიტორის ვალდებულება-მოვალეობის დაცვა, ამასთან ჩამოყალიბებული ქცევის ეთიკური წესების (ნორმების) განუხრელი გატარება. ე.ი. პროფესიის მაღალი რეპუტაციის დაცვა და ისეთი ქცევისაგან თავის შეკავება, რომელსაც შეუძლია აუდიტორის სახელის (რეპუტაციის) შელახვა, პატივისცემის დაქვეითება და ნდობის დაკარგვა.

აუდიტორის საქმიანობის პრინციპის ერთ-ერთი ნიშანია ის რომ აუდიტორმა აუდიტი უნდა წარმართოს საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, გაითვალისწინოს მესაკუთრის, მეწარმის, მომხმარებლის, სახელმწიფოს და წარმოებით ურთიერთობაში ყველა მონაწილე პირთა ინტერესები და უფლება-მოვალეობები. ამიტომ აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობილებით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უზუსტობებს. პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობა ნიშნავს, რომ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების დასაბუთებულებას კრიტიკულად აფასებს, ეჭვის თვალთ უყურებს და ფხიზლად არის ისეთი მტკიცებულებების მიმართ, რომელიც ეწინააღმდეგება ან ეჭვს ბადებს დოკუმენტის ან ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობაზე. სკეპ-

ტიციზმის განწყობილების შენარჩუნება აუცილებელია მთელი აუდიტის მანძილზე, რათა აუდიტორმა შეამციროს საეჭვო გარემოებების მხედველობიდან გამორჩენის რისკი. აქედან გამომდინარე, საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად აუდიტის ჩატარებისათვის საჭირო პროცედურებს განსაზღვრავს აუდიტორი, ითვალისწინებს რა საერთაშორისო სტანდარტების, შესაბამისი პროფესიული ორგანოების, კანონმდებლობისა და მარეგულირებელი აქტების მოთხოვნებს საჭიროების შემთხვევაში აუდიტორული გარიგების პირობებსა და წარსადგენი ანგარიშის მოთხოვნებსაც.

აუდიტორმა ისე უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი, რომ აუდიტორული რისკი შეამციროს აუდიტის მიზნისათვის შესაფერის მისაღებ დონემდე, მან უნდა მოიპოვოს ისეთი შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რაც საშუალებას მისცემს მას გამოითანოს დასაბუთებული დასკვნები, რომელიც საფუძვლად დაედება მის დასკვნებსა და წინადადებებს.

პრინციპის გაგების გარჩევისას ასევე ყურადღება უნდა მიექცეს უზუსტობების არსებობის დონეს. მისი კვლევის ობიექტი უნდა იყოს უზუსტობები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ აუდიტორული შემოწმების შედეგებზე, ამიტომ აუდიტორი არ არის პასუხისმგებელი ისეთი უზუსტობის გამოვლენაზე, რომელიც არ არის არსებითი მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. აუდიტორი არსებითი უზუსტობის რისკს განიხილავს ისეთი მიმართულებით, რომლებიც ყოვლისმომცველი, გამჭოლი ხასიათისაა და პოტენციურად ბევრ მტკიცებულებაზე იქონიებს გავლენას. „აუდიტორი ასევე განიხილავს არსებითი უზუსტობის რისკს ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშის ნაშთისა და ახსნა-განმარტებების დონეზე, ვინაიდან ამგვარი განხილვა აუდიტორს უშუალო დახმარებას უწევს მოცემული მტკიცებების დონეზე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში“¹.

აუდიტის თანამდე (თანმყოფი) მომსახურება. აუდიტის თანამდე მომსახურების გაგებაში იგულისხმება აუდიტის ჩატარებაზე განხორციელებული საქმიანობა, რომელიც აუდიტის წესებისა და ჩატარების ტექნიკურ-ორგანიზაციული საშუაოების განხორციელებას ეხება.

¹ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი. 2004 წ. გვ. 55.

აუდიტორული ორგანიზაციები და ინდივიდუალური აუდიტორები აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად შემდეგ აუდიტის თანამდევ (თანმყოფ) მომსახურებას საჭიროებენ:

1. ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების (სისტემის) და ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების მოწყობის თაობაზე კონსულტირებას (კონსულტაციების ჩატარება-მოწყობას);

2. დასაბეგრი და საგადასახადო საქმიანობაზე კონსულტირებას (კონსულტაციებს);

3. ორგანიზაციისა და ცალკეული მეწარმის (დამქირავებლის) საქმიანობაზე ეკონომიკური და ფინანსური ანალიზის კონსულტირებას;

4. მმართველობით კონსულტირებას, მათ შორის, რესტრუქტურიზაციის ორგანიზაციის შესახებ (თაობაზე);

5. სამართლებრივ-უფლებრივ კონსულტაციებს, მათ შორის, სასამართლოს, საგადასახადო ორგანოებში, ასევე დაბეგვრასა და „ტამოჟირების“ დავის წარმომადგენლობაზე;

6. ბუღალტრული აღრიცხვის ავტომატიზაციისა და ინფორმატიზაციის ტექნოლოგიის დანერგვაზე კონსულტირებას;

7. ქონების ღირებულების შეფასებაზე, მთლიანად სამეურნეო სუბიექტის კომპლექსურ ღირებულების შეფასებაზე და სამეწარმეო (სადამქირებლო) საქმიანობის რისკის შეფასებაზე კონსულტირება;

8. საინვესტიციო პროექტების, ბიზნეს გეგმის შესაბამისად შემუშავება და ანალიზის კონსულტირება;

9. მარკეტინგული გამოკვლევების ჩატარებაზე;

10. აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული სამეცნიერო-კვლევითი ექსპერიმენტული სამუშაოების ჩატარებასა და მიღებული შედეგების გავრცელებაზე, მათ შორის, ქაღალდებზე (ჟურნალ-გაზეთებზე) და ელექტრომატარებლებზე (დისკეტებზე, ინტერნეტით);

11. აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ სპეციალობის სწავლებაზე;

12. აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ დანარჩენ სხვა საქმიანობაზე.

აუდიტორულ ორგანიზაციებს და ცალკეულ აუდიტორებს ეკრძალებათ მეწარმეობრივი სხვა საქმიანობა, გარდა აუდიტორული საქმიანობისა და მასთან თანამდევ (თანმყოფი) მომსახურების გაწევისა, რადგანაც ასეთი შემთხვევები (შეთავსება ან აუდიტორობასთან ერთად სხვა საქმიანობა) მისი დამოუკიდებლობის და კომპეტენციის დარღვევაა.

აუდიტორულ საქმიანობაზე თანამდებ მომსახურება შეიძლება ორ სახედ დავეყოთ. პირველი იქნება აუცილებელი აუდიტორული შემოწმების საერთო ერთიანი მომსახურება ერთობლიობაში. და მეორე, რომელსაც არა აქვს საერთო ეკონომიკური სუბიექტის აუცილებელ აუდიტორულ შემოწმებასთან.

მომსახურება, რომელიც ეკონომიკური სუბიექტის აუცილებელ შემოწმებას თან სდევს ეხება: ბუღალტრული აღრიცხვის დაყენებას; ბუღალტრული აღრიცხვის წარმართვის კონტროლს და ანგარიშების შედგენას; ბეგარებისა და სხვა სავალდებულო გადასახდელების გადახდის კონტროლს; სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის კონტროლს; სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ანალიზს; ეკონომიკური და საინვესტიციო პროექტების უსაფრთხოების კონტროლს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემასა და შიდა საქმიანობაში; მესამე პირის ინტერესების ნდობის საკითხებს; სემინარებისა და კვალიფიკაციის ამაღლების სწავლების საკითხებს აუდიტორული საქმიანობის სფეროში და ორგანიზებაში; მეთოდური დამხმარე მასალებისა და რეკომენდაციების გამოცემა (მომზადება) აღრიცხვასა და ანგარიშების წარმოებაზე, დაბეგვრა-ვალდებულებათა შესრულებაზე, სანეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ანალიზზე და სხვა აუდიტორული საქმიანობის თანამდებ მომსახურებაზე; აუდიტთან დაკავშირებულ საკონსულტაციო მომსახურების საკითხებზე, რომლებიც დაკავშირებულია გაბეგვრასთან, ბანკებთან ურთიერთობასთან, ინვესტირებასთან, მენეჯმენტთან, მარკეტინგთან, საქმიანობისა და დაბეგვრის ოპტიმიზაციასთან, საწარმოს რეგისტრაციასთან, რეორგანიზაციასთან და ლიკვიდაციასთან; ინფორმაციით (საინფორმაციო) მომსახურებასთან; საექსპერტო მომსახურებასთან; ეკონომიკური სუბიექტის აღრიცხვა-აუდიტის საქმიანობის პერსონალის შერჩევა-ტესტირებასთან და სხვ. ამასთან არათანამდებ, ე.ი. არააუდიტორული აუდიტთან დაკავშირებული საქმიანობაზე მომსახურება გულისხმობს: ბუღალტრული აღრიცხვის მოწყობას; საგადასახადო-სადაბეგრო დეკლარაციების შედგენას; ბუღალტრული და ფინანსური ანგარიშგების შედგენას, შესაბამისად გამოსაქვეყნებელი მაჩვენებლების მომზადება.

აუდიტის თანამდებავრი მომსახურება იყოფა მომსახურებაზე მომქმედ, კონტროლზე მომქმედ და საინფორმაციო საქმიანობაზე მომქმედ მომსახურებად. მომქმედებაზე მომქმედ მომსახურებას მიეკუთვნება დოკუმენტების შექმნა-მომზადებაზე შექმნილი დოკუმენტები, რომლებიც ხელშეკრულებით გაითვალისწინება მეწარმისა და აუდიტორის შორის დადებულ ხელშეკრულებაში, ხოლო კონტროლის მომ-

სახურებას მიეკუთვნება აღრიცხვის წარმოება და ანგარიშგების შედგენა, მასთან ერთად სხვადასხვა დარიცხვებზე კონტროლი, ხელშეკრულების პირობების შესრულება, აგრეთვე სხვა საგადამხდლო ვალდებულებების შესრულების დაზუსტება.

ინფორმაციულ მომსახურებას მიეკუთვნება: სააღრიცხვო და წერილობითი მომსახურებები; ზეპირი და წერილობითი კონსულტაციები სხვადასხვა საკითხებზე, როგორც არის აუდიტის საქმიანობაზე სწავლება-სემინარები „მრგვალ მაგიდებზე“; საინვესტიციო მომსახურებაზე, მეთოდურ-მეთოდოლოგიური გამოცემების რეკომენდაციებზე და აუდიტორული საქმიანობის მომსახურებაზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორული საქმიანობის ჩატარების ორგანიზაციისთვის შეიძლება დამუშავდეს შიდა მომსახურების და სამუშაოების სტანდარტები მათ ცალკეულ საქმიანობაზე (კონკრეტულ ოპერაციაზე), რომლებიც შეიძლება გაერთიანდნენ შემდეგ სახეებში (ჯგუფებში):

1. შემკვეთის დავალებიდან (ხელშეკრულებიდან) გამომდინარე მოთხოვნათა მომსახურება;

2. ბიზნესის სფეროში აუდიტორულ მომსახურებაზე კონსულტაციები;

3. აუდიტორულ საქმიანობაზე პროფესიონალური სწავლების სფეროში მომსახურებაზე;

4. აუდიტზე სხვა სპეციალური მომსახურებები.

შემკვეთის დავალებიდან გამომდინარე მომსახურებათა გაგებაში იგულისხმება დავალების შესრულებასთან დაკავშირებული ოპერაციების ტექნიკურ შესრულებაზე მომსახურება, რომლის ინფორმაცია წერილობით ფორმდება ხელშეკრულებებში, კონტრაქტებში, დავალებებში, წერილობით ვალდებულებებში, წერილობით მოთხოვნა-შეკითხვებში და ა.შ.

აქ საჭიროა გარკვევით გაიმიჯნოს შემსრულებელთა ფუნქციები და შესრულებაზე პასუხისმგებლობა, რომელთაც ასევე ევალებათ შესრულებულ სამუშაოზე დოკუმენტაციის გაფორმება, სადაც აღინიშნება სამუშაოს შესრულება (მომსახურების გაწევა), შესრულებული დავალების მიღებული შედეგები და დასკვნები.

აუდიტის თანამდებ სამუშაოების შესრულებაზე და მომსახურებაზე აუდიტორულ ორგანიზაციას უნდა ჰქონდეს შესაბამისი ლიცენზია და მატერიალურ-ტექნიკური შესაძლებლობები, ხოლო შემსრულებელ სპეციალისტებს საჭირო აუცილებელი გამოცდილება და კვალიფიკაცია.

ბიზნესის სფეროში აუდიტორული მომსახურება და კონსულტაციები გულისხმობს:

- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამის მოწესრიგებას;

- სამეურნეო საქმიანობის დიაგნოსტიკურ ანალიზს;

- ინვესტიციების მოზიდვის შესაძლებლობათა შეფასებას;

- ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებას;

- დიაგნოსტიკურ შეფასებებით მიმოხილვას;

- საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით ბუღალტრულ ანგარიშებზე კონსულტაციებს;

- პოტენციური ინვესტიორების საიმედოობის მიმოხილვას;

- ბუღალტერიის მუშაკების შიდა აუდიტის სწავლებას;

- ბეგარებსა და გადასახადებზე კონსულტაციებს;

- საკრედიტო რისკების მართვის სწავლებას;

- სტრატეგიული დაგეგმვის, ბიზნეს გეგმების და მათ მიმოხილვას სწავლებას;

- მმართველობითი ინფორმაციის სისტემის შეფასებას და მათი სრულყოფის საჭიროების განსაზღვრას;

- მართვის რისკების ინსტრუქციებისა და პროცედურების შემუშავებას;

- პრობლემურ მსესხებელთა გამორკვევას;

- ფინანსების მართვაზე კონსულტაციებს;

- ექსპერტის აქტებისა და საგადასახადო ორგანოების გადაწყვეტილებათა შემოწმებას ბეგარისა და გადასახდელების ამოღების შესახებ, შემდგომი შესაბამისი დასკვნების გასაკეთებლად (მომზადებას);

- საერთო იურისდიქციისა და საარბიტაჟო სასამართლოზე, საგადასახდო და სავალუტო ინსპექციებში სარჩელების მომზადება, წარდგენა, დაცვას;

- სააბონენტო და საინფორმაციო, ასევე საკონსულტაციო მომსახურებას;

- სააღრიცხვო-ფინანსური ოპერაციების პროცესებისა და ქონების შეფასების უზრუნველყოფას;

- აღრიცხვის ავტომატიზირებული და კომპიუტერიზაციის სისტემებში საკონტროლო ოპერაციების დანერგვას, მათი საქმიანობის ტექნიკური, ინფორმაციული და პროგრამული დოკუმენტაციით უზრუნველყოფას და ა.შ,

აუდიტორულ საქმიანობაზე პროფესიონალური სწავლების სფერო ითვალისწინებს:

- პროფესიონალურ სწავლებაზე მოთხოვნილებების განსაზღვრას (დადგენას) და შეფასებას;

- შემეცნების სურვილის შესაბამისად სწავლების კურსების ორგანიზაციას;

- პროფესიონალებისათვის სასწავლო პროგრამებისა და კალენდარული გეგმის შემუშავებას;

- მიღებული კვალიფიკაციისა და შეფასებების განსაზღვრას.

აუდიტზე სხვა სპეციალური მომსახურებები ითვალისწინებენ:

- საორგანიზაციო და ტექნიკური საკითხების გადაწყვეტილებებში სტრუქტურულ და ფუნქციონალურ ცვლებადობას, ახალი სისტემების დანერგვას და განხორციელებას პრობლემის ამოწურვამდე (დამთავრებამდე);

- საინფორმაციო და სისტემურ დაგეგმვას;

- სტრატეგიული მიზნების განსაზღვრას და გეგმების დასახვას;

- მოწინავე მეთოდებისა და ტექნოლოგიის ზარჯების მართვას;

- დანახარჯებისა და მოგების თანაფარდობის მართვას;

- პროგრამული უზრუნველყოფის შერჩევას და დაყენებას;

- ინფორმაციული სისტემის მოწესრიგებას და მათ მართვაზე პერსონალის მომზადებას.

აუდიტის ადგილი კონტროლის სისტემაში არის ობიექტური მოვლენა საზოგადოების ცხოვრებაში (ეკონომიკურ ურთიერთობაში), ხოლო ფინანსური საშუალებების მართვის სფეროში კი ფინანსურ ურთიერთობათა რეგულირების განუყოფელი ნაწილი. აქედან გამომდინარე, კონტროლი და, შესაბამისად, ფინანსურ ურთიერთობაზე აუდიტი არის მართვის უმნიშვნელოვანესი ფუნქცია.

სამეურნეო სუბიექტის თავისებურებიდან და საქმიანობის ხასიათიდან (სახის) გამომდინარე, ფინანსური კონტროლი იყოფა: სახელმწიფო, საუწყებო და არასაუწყებო; კონტროლის ობიექტის მიხედვით: შიდა და გარე კონტროლი; კონტროლის ორგანიზაციიდან გამომდინარე – სარევიზიო (რევიზია) და სააუდიტორო. მათ შორის მთავარი განსხვავებაა ის, რომ აუდიტი გულისხმობს: გამოხატოს აზრი ანგარიშგების სანდოობაზე; ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებაზე და იგი არის იურიდიული დოკუმენტი ყველა იურიდიული და ფიზიკური პირისათვის. ხოლო რევიზია გულისხმობს გამოავლინოს დარღვევები, ზემდგომი ორგანოების ნების შესაბამისად;

ემსახურება ბოროტმოქმედებათა აღკვეთას და ამდენად, რევიზიის აქტი არის დოკუმენტი ბოროტმოქმედებათა აღმოსაფხვრელად.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის
თემა (თავი 2) – აუდიტორული საქმიანობის საგანი, თეორიული
საფუძვლები და პრაქტიკა:

1. აუდიტის საგანი და თეორიული საფუძვლები;
2. კომერციულ საფუძვლებზე ორგანიზებული აუდიტორული კონტროლის სტრუქტურის დახასიათება;
3. აუდიტორული კონტროლის ფორმების ზოგადი დახასიათება;
4. აუდიტის მიზნები და ამოცანები;
5. აუდიტის ჩატარების პრინციპი და აუდიტის თანამდევ (თანმყოფი) მომსახურების არსი და გაგება;
6. აუდიტორის პროფესიონალური პრინციპების გაგების გამნამარტებები;
7. აუდიტის თანამდევ (თანმყოფი) ტერმინის (ცნების) მოკლე ზოგადი განმარტებები;
8. თანამდევ მომსახურების სახეები და მათი დახასიათება;
9. ბიზნესის სფეროში აუდიტორული მომსახურება და კონსულტაციები;
10. აუდიტორულ საქმიანობაზე პროფესიონალური სწავლების სფერო (მიმოხილვა);
11. აუდიტის ადგილი კონტროლის სისტემაში.

თავი 3. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია

§1. აუდიტის სახეები, ეტაპები

აუდიტის მოცულობა განისაზღვრება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული დოკუმენტების სისტემით და კლიენტთან შეთანხმებული პირობებით. აუდიტორმა, უპირველეს ყოვლისა, უნდა მიიღოს უფლებამოსილება ყოველმხრივ შეამოწმოს ობიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობა, ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია და საწარმოს შიგნით კონტროლი, რათა ნორმალურად დაიგეგმოს შემოწმება და მიიღოს სრულყოფილი მონაცემები სააუდიტო დასკვნების გასაკეთებლად.

ვინაიდან აუდიტი დანიშნულების და სტრუქტურის მიხედვით მრავალმხრივია, შესაბამისად, შეიძლება შემდეგ სახეებში განზოგადდეს:

1. ინფორმაციის გამოყენების მიმართულებით – გარე და შიდა აუდიტი;

2. კანონმდებლობის მიხედვით – სავალდებულო, საინიციატივო, სრული (გამჭოლი) და მეთოდური ცალკეული;

3. საავდიტო ობიექტის მიხედვით – სამეურნეო სუბიექტის, ბანკის, ბიზნის, საინვესტიციო ინსტიტუტის საერთო (ზოგადი) და სახელმწიფო;

4. დანიშნულების მიხედვით – ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, გადასახადებსა და დაბეგვრაზე აუდიტი, მოთხოვნის შესაბამისი აუდიტი, მმართველობითი საწარმოს მართვის აუდიტი, სამეურნეო საქმიანობის აუდიტი, სპეციალური (ეკონომიკური, საოპერაციო და სხვა) აუდიტი;

5. შესრულების დროის მიხედვით – წინასწარი, შეთანხმებული (განმეორებადი), ოპერატიული;

6. შემოწმების ხასიათის მიხედვით – მადასტურებელი, სისტემით ორიენტირებული და რისკზე ბაზირებული აუდიტი.

საწარმოს კონტროლის სამართავი სისტემის განუყოფელ შემადგენელ ნაწილს შიდა აუდიტი წარმოადგენს, რომელიც მლიანად კონტროლის სისტემის შემადგენელი ნაწილია. შიდა კონტროლის სისტემა გულისხმობს იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლების დადგინა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ თავისი ამოცანების მისაღწევად შესაძლებლობის ფარგლებში ბიზნესის მოწესრიგებული და ეფექტური მართვის მიზნით, ამასთან, ხელმძღვანელობის პოლიტიკის და აქტივების დასაცავად; თაღლითობისა და შეცდომების დროულად აღმოსაფხვრელად და თავიდან ასაცილებლად; ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერების სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად და საიმედო ფინანსური ინფორმაციის დროულად მოსამზადებლად. სოღიდურ ეკონომიკურ სუბიექტებში ასეთი კონტროლი სისტემატიურად და პერმანენტულად უნდა ზორციელდებოდეს აუდიტორების და ბუღალტერიის მუშაკების მიერ. ასე ჩატარებული შემოწმებები არ უნდა ჩაითვალოს აუდიტორულ კონტროლად.

აუდიტორმა უნდა მოგკცეს შესამოწმებელ ობიექტში დანერგილი ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემისა და შიდა კონტროლის შეფასება, რათა განისაზღვროს შეგნებული და უნებლიე შეცდომები, გამოვლინდეს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა. ასეთი შეფასებების საფუძველზე განისაზღვრება სააუდიტორო პროცედურების შინაარსი, მასშტაბები და რაოდენობა.

შიდა აუდიტის მიზნები და ამოცანები განსხვავებულია გარე აუდიტის მიზნებისა და ამოცანებისაგან, სახელდობრ: შიდა აუდიტის სამუშაო პროგრამას ადგენენ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელები ან მესაკუთრეები, ზოლო გარე აუდიტორი გარეგნის წერილის (ხელშეკრულების) საფუძველზე ატარებს აუდიტს და დამოუკიდებლად ახდენს ბუღალტრული თუ ფინანსური ანგარიშების შემოწმებას თუ შეფასებას. ამასთან, შიდა აუდიტი მიმართულია მენე-

ჯერის დახმარებაზე შიდა კონტროლის განსახორციელებლად. გარე აუდიტის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე უტყუარობის, სისრულის და მიუკერძოებლობის დასაყენის შედგენა. მიუხედავად ამ სხვაობისა, ორივეს ძირითადი ინტერესია აუდიტორული რისკის იდენტიფიკაცია. აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტის ასპექტი ბევრ შემთხვევაში შეიძლება იდენტური იყოს და გამოდგეს გარე აუდიტის ხასიათის მონაცემების შეფასებისათვის. შიდა და გარე აუდიტის მსგავსება-განსხვავებაზე ნ. ქებაძე გვთავაზობს სქემას № 3 (იხ. მომდევნო გვერდზე).

აუდიტორული შემოწმების მიმდინარეობის დროს იკრიბება და გროვდება მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია მოქმედი კანონმდებლობის გათვალისწინებით და წარმოებულია ნორმატიული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი განაზოგადებს შემოწმების შედეგებს და წინადადებებს სააუდიტო ანგარიშში და დასკვნებში. აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების დამაჯერებლობა, მისი შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასა და ნორმატიულ დოკუმენტებთან. რაც შეეხება აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობას, შედგენილი დასკვნები უნდა იყოს დადებითი ან უარყოფითი. თუ აუდიტორი დასკვნას უარყოფს, მან ეს საფუძვლიანად უნდა დაასაბუთოს.

აუდიტორული საქმიანობის უმეტესი ნაწილი დოკუმენტების შეფასებისას ეფუძნება მმართველი რგოლის მიერ წარმოდგენილ მონაცემებს იმისათვის, რომ აუდიტორმა ფინანსური დოკუმენტების მიხედვით შეადგინოს დასკვნა. მან უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების კონკრეტული მიზნები და შემდეგ შეამოწმოს მიღწეულია თუ არა ისინი. მუშაობის პროცესში აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს რამდენად კომპეტენტურია მის მიერ მიღებული ცნობები და საკმაოა თუ არა ისინი შესაბამისი აზრის შემუშავებისათვის.

ფაქტორები	შიდა აუდიტი	გარე აუდიტი
ამოცანა	მართვის მოთხოვნებიდან გამომდინარე განისაზღვრება როგორც მოვლიანად საწარმოს, ისე საწარმოს ქვედანაყოფის მიხედვით	განისაზღვრება დამოუკიდებლად ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის და აუდიტორ ფორმას (აუდიტორს) შორის წერილობითი გარიგება
ობიექტი	მართვის ცალკეული ფუნქციონალური ამოცანების გადასწყვეტი წინადადებების მომზადება, საინფორმაციო სისტემის დამუშავება და შემოწმება	განისაზღვრება ეკონომიკურ სუბიექტში დაფუძნებული ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემებზე
მიზანი	განისაზღვრება ეკონომიკური სუბიექტის მიერ დამტკიცებული შიდა აუდიტის დებულებით, ბრძანებით ან დაფუძნებულა მიერ დამტკიცებული პროგრამებით	განისაზღვრება საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით, საერთაშორისო სტანდარტებით, სასამართლოს მოთხოვნით
საქმიანობის სახე	სამეშრურელო საქმიანობა	სამეწარმეო საქმიანობა
საქმიანობის ორგანიზაცია	ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის კონკრეტული დავალების შესრულება შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა გათვალისწინებით	აუდიტორი დამოუკიდებლად განისაზღვრავს იმ წესებისა და პროცედურების ნორმების გათვალისწინებით, რაც განსაზღვრულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით
ურთიერთდამოკიდებულება	უშუალოდ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელზე დაქვემდებარება	თანაბარ უფლებიანი პარტნიორობა, დამოუკიდებლობა როგორც დამკვეთისაგან, ისე მესამე მხარისაგან, ასევე აუდიტორული ფირმისაგან
სუბიექტი	საწარმოს ხელმძღვანელობისადმი დაქვემდებარებული თანამშრომლები	დამოუკიდებელი აუდიტორები, რომლებმაც აქვთ ლიცენზია და სერტიფიკატი
კვალიფიკაცია	განსაზღვრავს ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული დებულება	მკაცრად არის რეგლამენტირებული კანონში
ანაზღაურება	სამტატო განრიგით განსაზღვრული დებულება	ხელშეკრულებით, გარიგების პირობით განსაზღვრული წესით და განაკვეთით
პასუხისმგებლობა	ხელმძღვანელობის წინაშე	დამკვეთის წინაშე, ნორმატიული აქტის საფუძველზე
მეთოდები	ამოცანის გადაწყვეტის ერთი და იგივე წესები, ინფორმაციის უტყუარობა, შეფასება, შერჩევითი შემოწმება	იგივე მეთოდები, რაც შიდა აუდიტშია გათვალისწინებული
ანგარიშვალდებულება	ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის წინაშე	აუდიტორული დასკვნა გამოქვეყნებას ექვემდებარება, ხოლო ანალიტიკური ნაწილი წერილობით გადაეცემა დამკვეთს.

მას შემდეგ, რაც გაკეთდება დასკვნა ცდომილებათა არსებობის შესახებ, საჭიროა შემოწმდეს ნამდვილად ასახავენ თუ არა ოპერაციების აღრიცხული მონაცემები (მაგ., ყიდვა-გაყიდვისა) ეკონომიკური ხასიათის მოვლენებს, რომლებსაც რეალურად ჰქონდათ ადგილი განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში. დასკვნები ცდომილებების ან ცდომილებათა შესაძლო არსებობაზე მიუთითებენ, რომ საქმიანი ოპერაციებისა და ნაშთების შესახებ მონაცემებს ალტერნატივა არ გააჩნიათ, რომლებიც, თავის მხრივ, აქტივების მდგომარეობას ასახავენ. ამავე დროს მიუთითებენ, ნამდვილად წარმოადგენენ თუ არა საწარმოს აქტივები უფლებებს, ხოლო პასივები ვალდებულებებს მოცემული თარიღისათვის.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემულია ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები დასკვნების გასაკეთებლად და შეფასების დასადგენად, ამასთან, მასთან დაკავშირებული მითითებები ახსნა განმარტებებისა და სხვა მასალის სახით. გამონაკლის შემთხვევაში აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ ჩათვალოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევა. ასეთ შემთხვევაში მან უნდა დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება. სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივა, რომელიც გამოცემულია ბსფ სახელმწიფო სექტორის კომიტეტის მიერ და რომელიც თან ერთვის აუდიტის ცალკეულ სტანდარტს. „იქ სადაც სახელმწიფო სექტორის პერსპექტივა არ ერთვის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი მისაღებია სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული ყველა არსებითი ასპექტისათვის“¹. ეს კი ალბათ ადგილობრივი კანონმდებლობით უნდა განისაზღვროს.

შინაგანი აუდიტი არა მარტო აქტივების დაცვისა და მენეჯმენტის პოლიტიკის და ხარისხის კონტროლია, შინაგანი და გარეგანი აუდიტი ერთმანეთს ავსებენ და ერთმანეთისაგან განუყოფელნი არიან. მისი ფუნქციები შეიძლება შეასრულოს როგორც ეკონომიკური სუბიექტის თანამშრომლებმა, ასევე მოწვეულმა, დამოუკიდებელმა აუდიტორმა.

შინაგან აუდიტს საჭიროების შემთხვევაში ზოგჯერ უწოდებენ მმართველობით, ანუ საწარმოო აუდიტს.

საწარმოო აუდიტის ძირითადი ამოცანაა საწარმოს (ფირმის) შემოწმება, მართვის და ორგანიზაციის სრულყოფა, საწარმოო სა-

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწ. I. თბილისი, 1999 წ. გვ. 6.

ქმიანობის ხარისხობრივი მხარის, წარმოებისა და ფინანსური დაბანდების ეფექტიანობის შეფასება, მწარმოებლურობის ამაღლება, საშუალებების რაციონალური გამოყენება და მათი ეკონომია. ასეთი სახის აუდიტი არის სამეურნეო საქმიანობის ორგანიზაციის სისტემური ანალიზი, რომელიც ჩატარებულია განსაზღვრული მიზნისათვის და ასეთი სახის აუდიტს ზოგჯერ უწოდებენ აუდიტის ეფექტურ მუშაობას, ანდა ადმინისტრაციულ მართვას და ორგანიზაციას. ასეთი სახის აუდიტს სამი მიმართულება აქვს:

1. მართვის ეფექტურობის შეფასება;

2. სამეურნეო საქმიანობის გაუმჯობესების შესაძლებლობის გამოვლენა;

3. რეკომენდაციების წარდგენა, რომელიც ეხება საქმიანობის გაუმჯობესებას, ანდა მომავალ ქმედებას.

აუდიტის სახეს წარმოადგენს ასევე სავალდებულო და საინიციატივო აუდიტი. სავალდებულო სააუდიტო შემოწმება ტარდება კანონდარღვევის შემთხვევაში. ამ დროს აუცილებელი აუდიტის ჩატარების მოცულობა და წესები განისაზღვრება (რეგლამენტირდება) საკანონმდებლო ნორმატივების მიხედვით.

საინიციატივო აუდიტი ხორციელდება ეკონომიკური სუბიექტის გადაწყვეტილებით, ხელშეკრულების საფუძველზე. აუდიტის ხასიათს და მასშტაბებს განსაზღვრავს კლიენტი. აღნიშნულიდან გამომდინარე აუდიტი შეიძლება სამ სტადიად დაიყოს:

1. დამადასტურებელი აუდიტი – ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებისა და ანგარიშების უტყუარობის შემოწმება-დადასტურება;

2. აუდიტის ორიენტირების სისტემა – შიდა კონტროლის საფუძველზე შეცდომების გამოვლენის, თავიდან აცილების, სამეურნეო საქმიანობის დეტალური შესწავლით ეფექტურობის ამაღლებაში მდგომარეობს;

3. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი – კონკრეტული მხარის, ოლქის მასშტაბით რისკზე დამყარებული აუდიტი უფრო მეტი შესაძლებლობებით ხასიათდება.

აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისას აუდიტორული საქმიანობის უმეტესი ნაწილი დოკუმენტების შეფასებისას ეფუძნება მმართველი რგოლის მიერ წარმოდგენილ მონაცემებს. აუდიტორის მიდგომაში შემოწმების დროს შეიძლება რამდენიმე ეტაპი გამოიყოს. ეს

ეტაპები ჩვეულებრივ ერთნაირია ყველა აუდიტორული შემოწმებისათვის, თუმცა ჩატარებული შემოწმების სახეები და მიღებული ცნობები ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში სხვადასხვაგვარია. ფინანსური დოკუმენტებით ასახული დასკვნები შეიძლება შემდეგ კატეგორიებად დაიყოს: ცდომილების ან ცდომილებათა შესაძლებლობის არსებობა; ინფორმაციის ასახვის სისრულე, უფლებები და ვალდებულებები; ინფორმაციის ღირებულება და დანიშნულება; ინფორმაციის ასახვის სიზუსტე. ეს ყოველივე ბუღალტრული და ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების ფორმებსა და მათ განაყოფებში არის განზოგადებული.

აუდიტორის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის და შესაბამისი ანგარიშგების თვითოეული განაყოფის შემოწმების მეთოდის ძირითადი ეტაპები მოცემულია შემდეგში:

1. ნორმატიული დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლებიც აუდიტორმა გულმოდგინედ უნდა შეისწავლოს აუდიტორული საქმიანობის (შემოწმების) დაწყების წინ;

2. ალტერნატიული სააღრიცხვო გადაწყვეტილებათა აღწერა, რომელიც აისახება ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ დებულებასა და სააღრიცხვო პოლიტიკაში. მისი არჩევის უფლება მინიჭებული აქვს ეკონომიკურ სუბიექტს;

3. პირველადი დოკუმენტები აღრიცხვის მოცემული განაყოფის მიხედვით;

4. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრები, რომლებშიც აისახება სამეურნეო ოპერაციები აღრიცხვის მოცემული განაყოფის მიხედვით;

5. შესაძლო დარღვევათა კლასიფიკაცია;

6. აუდიტორის კითხვარი შემოწმების კითხვარის შესადგენად;

7. შემოწმებისას გამოსაყენებელ აუდიტორულ მტკიცებულებათა შეგროვების მეთოდები (ხერხები);

8. საკონტროლო პროცედურების აღწერა.

ჩვენს მიერ ზემოთ უკვე აღნიშნული იყო, რომ აუდიტი, როგორც არასახელმწიფოებრივი კონტროლის საყოველთაოდ აღიარებული და ცხოვრების პრაქტიკით შემოწმებული ფორმა, ფართო მასშტაბურ გამოყენებას პოულობს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპებზე მოწყობის პირობებში.

აუდიტორული მომსახურების საფუძველზე ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ შედგენილი აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ გამოქვეყნებული ინფორმაციის ხარისხის ნიშანს, აუდიტორის (აუდიტორული ფირმის) მიერ ამ სუბიექტის საქმიანობის საიმედო ფინანსური მდგომარეობის შესახებ გაცემულ წერილობით მტკიცებულებას.

ჩვენი შეხედულებით, აუდიტორული საქმიანობა, როგორც საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი კონტროლის უმნიშვნელოვანესი არასახელმწიფოებრივი ფორმა, თავისი მიზნით, შინაარსითა და დანიშნულებით მთლიანად მომსახურებით საქმიანობას წარმოადგენს. იგი გულისხმობს ორმხრივად წერილობით შეთანხმებული პირობების (ხელშეკრულების) საფუძველზე კონტროლის ფუნქციით აღჭურვილი კომერციული, იურიდიული ან ფიზიკური (აუდიტორული ფირმის ან დამოუკიდებელი აუდიტორის) პირის მიერ დამკვეთი სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის მდგომარეობის შემოწმებას, ან მისი ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების მონაცემთა უტყუარობის დამოწმებას (აუდიტორული დასკვნის შედგენას), აგრეთვე დამკვეთისათვის საჭირო სხვა სახის მომსახურების გაწევას (ბუღალტრული აღრიცხვის მოწესრიგება, ექსპერტიზის ჩატარებამ საფინანსო-საგადასახადო საკითხებში კონსულტაცია-დახმარების გაწევა და ა.შ.).

ამდენად, მიგვაჩნია რომ სწორედ მეურნე სუბიექტების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება და მათი ბუღალტრული ანგარიშგების მონაცემთა უტყუარობის დამოწმება (აუდიტი) წარმოადგენს აუდიტორული მომსახურების ძირითად სახეს (და არა მისგან განყენებულ საქმიანობას).

აქედან გამომდინარე, აუდიტორული საქმიანობა, როგორც არასახელმწიფოებრივი კონტროლის ფორმა, უნდა მოიცავდეს სამეურნეო სუბიექტების აუდიტორულ მომსახურებას და მისი განხორციელების ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიურ უზრუნველყოფას, ხოლო აუდიტორული მომსახურება, თავის მხრივ, აუდიტორულ შემოწმებას და სხვა სახის მომსახურებას. მდენად, აუდიტი რადიკალურად განსხვავდება მის აღიარება — მიღებაზე არსებული სარეგულიო შემოწმებისაგან (იხ. სქემა №4)

აუდიტის და რევიზიის განმასხვავებელი ნიშნები:

სქემა № 4.

განმასხვავებელი ნიშნები	აუდიტი	რევიზია
მისწობრივი	ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაში არსებულ ნაკლოვანებათა გამოვლენა, ლოკალიზაცია, სადაზღვევო შეფასება და აღიარება	ნაკლოვანებების გამოვლენა, ლოკალიზაცია და შეფასება მათი აღმოფხვრის მიზნით (შედეგების ლიკვიდაცია და პროფილაქტიკა)
სამართლებრივი	სამოქალაქო სამართალი: სამეურნეო ხელშეკრულებების საფუძველზე	ადმინისტრაციული სამართალი: კანონების, ინსტრუქციების, ზემდგომი ან ხელისუფლების ორგანოების ბრძანების საფუძველზე
გნოსეოლოგიური (შეძენებისით)	კლიენტის ფინანსურ ანგარიშგებებში ინფორმაციის უტყუარობის შემოწმება	განსახორციელებელი ოპერაციების კანონიერების და მომუშავეთა მხრიდან დატაცების არარსებობის დადგენა
ობიექტური	ყველაფერი ის, რაც ძირს უთხრის კლიენტის გადახდისუნარიანობას, აუარესებს მის ფინანსურ მდგომარეობას	ყველაფერი ის, რაც არაღვევს მოქმედ კანონმდებლობას და საწარმოს (სახელმწიფოს) საღირსეურობას პოლიტიკას
მმართველობითი	ნებაყოფლობითი პორიზონტალური კავშირები	ვერტიკალური კავშირები - ადმინისტრაციული დანიშნულების და იძულების წესით
მომსახურების ანაზღაურების პრინციპი	იხდის კლიენტი ან მისი თანხმობით ის ორგანო, რომელიც საჭიროებს აუდიტორული დასკვნის მიღებას	იხდის ზემდგომი რგოლი ან სახელმწიფო ორგანო
პრაქტიკული ამოცანები	კლიენტის ფინანსური მდგომარეობის გაიმჯობესება, პასივების მოზიდვა, კლიენტის დახმარება და კონსოლიდაცია	აქტივების შენარჩუნება და ნაშაულის აღკვეთა და პროფილაქტიკა
საკმარისობა (მოცულობა)	გონივრული საკმარისობის პრინციპი, რომელიც ორიენტირებულია დანახარჯების და შედეგების თანაფარდობაზე	მაქსიმალური სიზუსტე და დამნაშავე პირების, ასევე ზარალის მოცულობის გამოვლენის პრინციპი
შედეგები	აუდიტორული დასკვნა და რეკომენდაციები კლიენტისათვის	რევიზიის აქტი, ორგანიზაციული დასკვნები, ზღვევინება, საეკონომიკური მითითებები და მათი შესრულების შემოწმება

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება სახელშეკრულებო საფუძველზე, რომელიც განსაზღვრავს მონაწილე მხარეების უფლება-მოვალეობათა და ვალდებულებათა იურიდიულ-სამართლებრივ ასპექტებს.

აუდიტორულ საქმიანობაში გამოყენებული ხელშეკრულებები, ისევე როგორც საქმიანობის სხვა სფეროებში მოქმედი ხელშეკრულებები, მისი ურთიერთშეთანხმებული ინტერესების გამომხატველი ოფიციალური იურიდიული დოკუმენტია, რომელიც განსაზღვრავს „კლიენტი-აუდიტორი“-ს („შემკვეთი-შემსრულებელი“-ს) სამართალ-ურთიერთობათა შინაარსს და მათ შორის მომსახურე-გადახდითი ურთიერთობის რეგულირების ძირითად საშუალებას წარმოადგენს.

მხარეებს („კლიენტი-აუდიტორი“) შორის ხელშეკრულების დადების, მისი პირობების განსაზღვრის და მათი შეცვლის ძირითადი დებულებები გათვალისწინებულია სამოქალაქო კოდექსით.

მხარეთა შორის ხელშეკრულებების დადებისას საჭიროა რაც შეიძლება მაქსიმალური სიზუსტით განისაზღვროს მის რეალიზაციასთან დაკავშირებული საკითხები, დადგინდეს ხელშეკრულების გაფორმებისა და შესრულების ყველაზე მნიშვნელოვანი მომენტები, გათვალისწინებული იქნას შესაძლო რისკის ფაქტორი. ამიტომ სასურველი და საჭიროა ხელშეკრულების პირობების განსაზღვრაში მონაწილეობას ღებულობდნენ შესაბამისი პროფილის სპეციალისტები, ხოლო ხელშეკრულებას ნახულობდეს და ვიზას აძლევდეს იურისტი.

აუდიტორულ საქმიანობაში რისკის ფაქტორის მინიმუმამდე დაყვანის მიზნით დიდი სიფრთხილე და დაკვირვებაა საჭირო კლიენტების შერჩევის დროს, განსაკუთრებით კი მაშინ, როცა აუდიტორულ მომსახურების გაწევაზე ხელშეკრულების დადების წინადადება შემოდის აუდიტორული ფირმისათვის უცნობი ორგანიზაციებიდან. ასეთ შემთხვევაში საჭიროა წინადადების შემოშტანი ორგანიზაციების შესახებ რაც შეიძლება მეტი ინფორმაციის მოპოვება.

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ამ პარაგრაფში გამოიკეთოს განსხვავება აუდიტსა და ბუღალტრულ (საბუღალტრო) აღრიცხვას შორის. საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებიდან გამომდინარე, ეს ორივე დარგი (სპეციფიკა) საპატიო პროფესიად არის მიჩნეული, რის გამოც ყველა ხელმძღვანელს, მენეჯერს და ამასთან, ინვესტორ-კრედიტორს (თუ მევახშეს), კარგად ესმის, რომ აუდიტორების სახით სრულიად ახალი აზროვნების პროფესიის წარმომადგენლებთან აქვთ საქმე. მტკიცებულებები ეკონომიკური საქმიანობის და მოვლე-

ნების შესახებ, რომელსაც აუდიტორი ასკვნის, სცილდება ბუღალტრული აღრიცხვის შედეგად მიღებულ მონაცემებს. იგი უფრო აუდიტორის ლოგიკური განსჯიდან გამომდინარეობს. აქედან გამომდინარე, თუ ბუღალტრისთვის აუცილებელი არ არის კარგად ერკვეოდეს აუდიტში (თუმცა უმაგისობაც არ არის), აუდიტორი ვალდებულია კარგად ერკვეოდეს ბუღალტრულ აღრიცხვაში, ვინაიდან ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და სხვა ეკონომიკური საქმიანობის ინფორმაციის შემუშავება ბუღალტრული აღრიცხვის პროცესის შედეგს წარმოადგენს.

აუდიტს მეტი საერთო მიზანი და ამოცანა აქვს როგორც ბუღალტრულ აღრიცხვასთან, ასევე სამეურნეო საქმიანობის ანალიზთან და მთლიანად ეკონომიკურ ანაღიზთან, კერძოდ, მათ აქვთ კვლევის ერთიანი ობიექტი და მასში ზმდინარე სამეურნეო პროცესები, საშუალებების მდგომარეობა, აქტივებისა და პასივების დამოკიდებულება, მათი გამოყენების ასპექტი და ა.შ. თუმცა აუდიტის მიზნები უფრო კონკრეტულია და წარმოადგენს მოქმედი სამეურნეო სუბიექტის შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების კანონიერების დაცვის მდგომარეობის შესწავლას. აუდიტი ეფუძნება მონაცემთა შერჩევით დაკვირვებას ან ერთჯერად ქმედებას, როგორიც არის საკონტროლო გაზომვები, ექსპერტული შეფასებები, ლოგიკური დასკვნები, განხორციელების ვადები და სხვა, ხოლო შესრულებული სამუშაოების ხარისხი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა აუდიტორის პროფესიონალიზმი და გამოცდილება, თანამშრომლობის ხანგრძლივობა, შესწავლილ-შესამოწმებელი ობიექტის სპეციფიკური საკითხის ცოდნა და ა.შ. ბუღალტრული აღრიცხვა კი ეფუძნება ყველა სამეურნეო ოპერაციების უწყვეტ, მთლიან და დოკუმენტურ რეგისტრაციას, რომელიც დაკავშირებულია სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა და ფულად საშუალებათა მოძრაობასთან. ე.ი. ყველა ოპერაცია მკაცრად რეგლამენტირებული.

ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი მოთხოვნებია, რომ მისი მონაცემები უნდა იყოს სწორი, დროული და ობიექტური, ამასთან, ყოველი მოვლენა და ფაქტი უნდა დადასტურებული იყოს შესაბამისი დოკუმენტებით. აღნიშნული პრინციპები და წესები წარმოადგენენ კრიტერიუმებს იმის შესაფასებლად, თუ რამდენად სწორად არის ჩამოყალიბებული საბუღალტრო ინფორმაცია, ხოლო მისი სისწორის მართებულობის დასადგენად აუდიტორი აუცილებელია იყოს გამოცდილი პროფესიონალი და, რაც მთავარია, კარგად ფლობდეს ბუღალტრული აღრიცხვას და იყოს აუდიტორული

მტკიცებულებების შეგროვების¹ საკმაოდ კომპეტენტური სპეციალისტი, რომელიც შესძლებს სწორად შეაფასოს საკუთარი რისკის ხარისხი, სწორად განსაზღვროს აუდიტის ეფექტური პროცედურები, მიზნობრივად გამოყოს ის ოპერაციები, რომლებიც არსებითად უნდა შემოწმდეს, ზუსტად შეაფასოს აუდიტის შედეგები და მის საფუძველზე შესადგენი შესაბამისი აუდიტორული დასკვნა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი მიზანია საანგარიშგებო პერიოდში ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგებაში მატერიალური აქტივების, მოთხოვნილებების, კაპიტალის ვალდებულებების, საკუთარი სახსრების და ფინანსური შედეგების სისრულის. უტყუარობის და სიზუსტის ობიექტური ასახვა და შეფასება, სამეურნეო სუბიექტში მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მოქმედ კანონმდებლობას და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის შემოწმება. შესაბამისად, აუდიტორის უმთავრესი დანიშნულებაა:

„ანგარიშგების უტყუარობის დადასტურება ან მისი არასარწმუნობის კონსტატაცია;

შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს საქმიანობის ანგარიშგების და ანგარიშგებაში შემოსავლებისა და ფინანსური შედეგების ასახვის სისრულის და სიზუსტის შემოწმება;

საკუთარი კაპიტალის, ვალდებულებების, აქტივების ასახვის მეთოდოლოგიის შეფასების, ანგარიშგების წარმოების და ანგარიშგების შედგენის კანონმდებლობითი და ნორმატიული დიკუმენტებით რეგულირების დაცვისადმი კონტროლი;

საკუთარი ძირითადი და საბრუნავი სახსრების, ფინანსური რეზერვების გამოვლენა და უკეთ გამოყენება“¹.

სააუდიტორო შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს სახელმწიფო ორგანოების დავალებით, პროკურორის სანქციის მიხედვით და სასამართლოს ან არბიტრაჟის გადაწყვეტილებით კანონმდებლობის შესაბამისად. ამდენად, აუდიტორი, რომელიც ვალდებულია გასცეს არსებული მდგომარეობის სრული და ყოველმხრივი დასკვნები, რასაც სჭირდება აუდიტორის სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება. აქედან გამომდინარე, ექსპერტ-ბუღალტრის უფლება-მოვალეობა იქნება აუდიტორული დასკვნების გასაკეთებლად მოითხოვოს დამატებითი მასალები, მოითხოვოს პროკურორის, სასამართლოს მიერ სათანადო პირების დაკითხვის ფაქტები და მათ მიერ მოპოვებული ინ-

¹ ნ. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბ., 2005. გვ. 117.

ფორმაცია და ექსპერტიზის დამთავრებამდე შეაჩეროს სასამართლო პროცესი, რათა გამოცდილი ექსპერტის ზუსტი დასკვნების საფუძველზე გამოტანილ იქნას სწორი განაჩენი. სასამართლო ექსპერტიზის და აუდიტორიის საქმიანობა უნდა წარიმართოს კანონიერების დაცვით ზუსტი და უტყუარი მტკიცებულებათა დასადგენად.

არაკვალიფიციური აუდიტორისათვის ლიცენზიის (ასევე სერტიფიკატის) გაცემის შემთხვევაში ისჯება (უნდა ისჯებოდეს), როგორც ლიცენზიის გამცემი ორგანო, ასევე პიროვნება, რომელმაც არასწორი ინფორმაცია მიაწოდა სახელმწიფო ორგანოებს და სასამართლოს.

საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან და საზოგადოებრივი ინტერესებიდან (ასევე სახელმწიფოს ინტერესებიდან) გამომდინარე, პროფესიონალი აუდიტორები პირნათლად (უმჯიკვლოდ) ასრულებენ (უნდა ასრულებდნენ) აუდიტორულ მომსახურებას და რაც მთავარია, რევიზიისაგან განსხვავებით, მეწარმეები, საქმიანი ადამიანები აუდიტორებს მიიჩნევენ პროფესიონალ მრჩეველებად ეკონომიკის საკითხებში.

აუდიტორული საქმიანობის ცნება არ არის იდენტური სამეურნეო საქმიანობის ანალიზთან, დიკუმენტურ რევიზიასთან, საბალანსო მონაცემების შემოწმებასთან ან სასამართლო საბუღალტრო ექსპერტიზასთან. აუდიტი უფრო ფართო ცნებაა (გაგება). ამასთან, გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ არსებობს სერიოზული განსხვავებები კონტროლის მიზნებსა და თავად საკონტროლო ქმედებათა ხასიათს, მოცულობას, გამოვლენილი შედეგების მნიშვნელობასა და ზემოქმედების წესებს შორის, რომლებსაც დამოუკიდებელი აუდიტორები და სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოები თავიანთი საქმიანობის მიზნების განსახორციელებლად იყენებენ. ეს ორივე სისტემა იყენებს შემოწმების შედეგებს იმ განსხვავებით, რომ აუდიტი სადამსჯელო ღონისძიებებს არ ადგენს და არ ეძებს ადმინისტრაციულ დანაშაულს ბრძანებულებიდან შესრულების გადახვევის შემთხვევაში. აუდიტი ხორციელდება სამართლებრივი ნორმებით მართვის ჰორიზონტალური კავშირების საფუძველზე. აუდიტორს და დამკვეთს შორის ურთიერთობას საფუძვლად უდევს ნებაყოფლობითი ურთიერთდინტერესება, რაც ხელშეკრულებით ან გარიგების აქტით (წერილით) ფორმდება, რევიზია კი ხორციელდება ვერტიკალური კავშირის საფუძველზე, ადმინისტრაციული წესით დანიშნით და იძულების წესებით. ე.ი. აუდიტი ითვალისწინებს კლიენტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სისწორის შემოწმებას, ხოლო რე-

ვიზიის ამოცანაა დაადგინოს შესრულებელი (ჩატარებული) ოპერაციების კონიერება, გამოავლინოს ეკონომიკური სუბიექტის მუშაკების მხრიდან კანონსაწინააღმდეგო ქმედება.

მხარეთა მიერ შეთანხმებული პირობები ხელშეკრულებაში ჩამოყალიბებული უნდა იყოს არაორაზროვნად, მკაფიოდ და გამოკვეთილად ყოველგვარი ფრაზოლოგიური უზუსტობის გარეშე, რათა ხელშეკრულების მონაწილე მხარეებს ურთიერთდავის შემთხვევაში არ გაუჩნდეს იმის მცდელობის სურვილი, რომ ხელშეკრულების პირობებს მისცენ მათთვის სასარგებლო ინტერპრეტაცია.

აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენებულია ხელშეკრულების სამი სტანდარტული ფორმა:

- საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის ხელშეკრულება;

- საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმების ჩატარების ხელშეკრულება (იმავე შესაბამის პერიოდში);

- სააბონენტო მომსახურების ფორმით აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულება.

საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მდგომარეობის ექსპერტიზაზე ხელშეკრულება, არსებული პრაქტიკის მიხედვით, ძირითადად იდება მხოლოდ მაშინ, როცა საწარმოში პირველად ტარდება აუდიტორული შემოწმება (მისი მიზანია განსაზღვროს საწარმოში ბუღალტრული აღრიცხვის მდგომარეობა პირველადი დოკუმენტების დროულად და სწორად გაფორმებიდან დაწყებული ბუღალტრული და ფინანსური ანგარიშგებების შედეგების სისწორის შემოწმებით დამთავრებული). სხვა შემთხვევაში ასეთ სახელშეკრულებო პრაქტიკას თითქმის არ მიმართავენ, მისგან უმთავრესად თავს იკავებენ სააუდიტორებელი სუბიექტის ხელმძღვანელები.

სტანდარტის მითითებები აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს არა მარტო ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნისათვის, არამედ სხვა სახის ფინანსურ ინფორმაციაზე დასკვნის გაცემაზეც. აუდიტორმა უნდა განიხილოს და შეაფასოს აუდიტორულ მტკიცებულებაზე დაყრდნობით გამოტანილი დასკვნები და საფუძვლად დაუდოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე თავის საბოლოო მოსაზრებას (დასკვნას). ასეთი განხილვა და შესაბამისი შეფასება გულისხმობს იმის დადგენას, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებისათვის მისაღები ჩარჩოების შესაბამისად. ეს ჩარჩოები შეიძლება იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარ-

ტები ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები, ან მიღებული ეროვნული პრაქტიკა. აუცილებელია იმის გათვალისწინებაც, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება საკანონმდებლო მოთხოვნებს.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ჩარჩოები განისაზღვრება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით, პროფესიული ორგანიზაციების მიერ დადგენილი წესებით და მოცემულ ქვეყანაში საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკით სამართლიანობისა და ადგილობრივი კანონმდებლობის სათანადო გათვალისწინებით. იმისათვის, რომ სწორი წარმოდგენა შეიქმნას, თუ რომელ სამართლიანობაზეა საუბარი, აუდიტორულ დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ის ჩარჩოები, რომლის მიხედვითაც არის შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება და როგორ შეესაბამება იგი საკანონმდებლო მოთხოვნებს.

§2. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა

მსოფლიო პრაქტიკაში ცნობილია აუდიტორული საქმიანობის ორი ძირითადი სისტემა. პირველი ახორციელებს აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას სახელმწიფო ორგანოების მხრიდან და მეორე – დასაშვებს ხდის აუდიტის თვითრეგულირების შესაძლებლობას საზოგადოებრივი აუდიტორული ორგანიზაციების მხრიდან. არიან სახელმწიფოები, სადაც აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციების მხრიდან ხორციელდება. ევროსაბჭოს მერვე დირექტივამ აუდიტის კანონმდებლობის შესახებ ჰარმონიაში მოიყვანა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება ევროგაერთიანების ქვეყნების მასშტაბით, რომელიც გულისხმობს „ხელისუფლებამ არეგულიროს აუდიტორული საქმიანობა აღიარებული საზედამხებელო ორგანოების მეშვეობით“¹.

აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ნორმატიული დოკუმენტების შემუშავებას ახორციელებს ორი პროფესიული ორგანიზაცია - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი (IASC) და ევროპის ექსპერტ-ბუღალტერთა ფედერაცია (FEE).

¹ 6. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი. 2005 წ. გვ. 12.

მსოფლიოს თანამედროვე პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტანდარტები ძირითადად შექმნილია IFAC მიერ, რადგან იგი ამკვიდრებს და აყალიბებს პროფესიონალი აუდიტორებისათვის აუდიტის ჩატარების საფუძვლების მინიმალურ მოთხოვნებს. IFAC-ს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ) წარმოადგენს მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელიც აერთიანებს ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიულ ეროვნულ ორგანიზაციებს. ეს ორგანიზაციები წარმოადგენენ ბუღალტრებს და აუდიტორებს, დასაქმებულებს საზოგადოებრივ პრაქტიკაში, ბიზნესში, მრეწველობაში, საზოგადოებრივ სექტორში, მომსახურებისა და განათლების სფეროში. ამასთან, ისინი აგრეთვე შეიძლება წარმოადგენდნენ ამ პროფესიასთან დაკავშირებულ მიზნობრივ ჯგუფებს.

მონიტგომერის „აუდიტი“ ძირითადად ფინანსურ აუდიტს ეძღვნება. „აუდიტის“ ცნება კი სხვა მხარეებსაც მოიცავს, უფრო ფართოა, მაგრამ პრაქტიკაში ხშირად ერთიდაიგივედ გვევლინება. შესაბამისად, აუდიტორთა ფირმების სტრუქტურა ასეთივე გაგებით იქმნება. ზემოთქმულის მიხედვით აუდიტორული სამუშაოები სამი მმართველობით იყოფა:

1. ფინანსური აუდიტი;
2. სხვა სახის აუდიტორული შემოწმებები და
3. ოპერატიული აუდიტი.

ფინანსური აუდიტის დროს აუცილებელია მოიძებნოს და ორიენტირება მოხდეს ისეთ ინფორმაციაზე, რომელიც ძირითადად ფინანსურ სფეროებს მიეკუთვნება. ასეთია ეკონომიკური სუბიექტის (საწარმო, ფირმა, ბანკი, ბირჟა და ა.შ.) ფინანსური ანგარიშგება და მასთან დაკავშირებული სხვადასხვა ცნობები, ასევე საფინანსო დეკლარაცია. ინფორმაციის შეფასების კრიტერიუმად, ჩვეულებრივ, იღებენ საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს ან ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულატორებს (მაგ., არენდის ხელშეკრულებებს). ფინანსურ კონტროლს ძირითადად დამოუკიდებელი აუდიტორები ახორციელებენ, რომელთა მუშაობის შედეგს წარმოადგენს დასკვნა ფინანსური ანგარიშების თაობაზე. ფინანსურ შემოწმებებს შინაგანი და სახელმწიფო აუდიტორებიც ატარებენ, რომლებიც ამ სამუშაოს შესაბამისობაზე შემოწმებებს უთავსებენ.

სხვა სახის აუდიტორული შემოწმებები შესაბამისობაზე მიზნად ისახავს გამოარკვიოს, თუ რამდენად იცავს ფირმა იმ კონკრეტულ წესებს, რეგულატორებს, კანონებს, მოლაპარაკებათა პუნქტებს,

რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ოპერაციებისა და ანგარიშების შედეგებზე. მაგალითად გამოდგება გადასახადების გადახდის შემოწმება, ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ნაწილების, ბალანსისა და ანგარიშგებათა მუხლების (დამოუკიდებელი) ოპერაციების აუდიტი, ვალდებულებათა შესრულება-დაცვის გამორკვევა, სახელმწიფო სუბსიდიების გამოყენების შემოწმება, ფირმის საკადრო პოლიტიკის გაცნობა შრომითი მოწყობის თანაბარ შესაძლებლობათა დაცვის შემოწმება და სხვა. ამ შემოწმებებს ატარებენ როგორც საგარეო, ისე შინაგანი აუდიტორები. ასეთ შემოწმებებს ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების (აუდიტის) შესაბამისობას უწოდებენ, რომლის მაგალითად შეიძლება დავასახელოთ გრძელვადიან ვალდებულებათა განაღდების ვალდებულებაში გათვალისწინებული პირობების დაცვის სისწორის შემოწმება, მიმდინარე კრედიტულ დავალიანებაში ვადის გადატანა, მოლაპარაკების, კანონებისა და წესების დაცვა და სხვა.

ოპერატიული აუდიტი მოიცავს ხარჯთაღრიცხვის, ეფექტურობის და მიზნობრივი პროგრამების შემოწმებას. სტანდარტები, რომელებიც ძირითადად სამთავრობო ორგანიზაციების პროგრამების, საქმიანობისა და ფუნქციების არსს გამოხატავენ და ექვემდებარებიან შემოწმებას არიან:

1. ფირმის მიერ საკუთარი რესურსების შეძენა და მოხმარება;
2. არანაყოფიერი, უფრო სწორად არაეკონომიკური მუშაობის მიზეზები და

3. ფირმის მიერ კანონების და წესების დაცვა, რომელიც გულისხმობს აუდიტის მიერ კანონმდებლობით ან შესაბამისი ორგანოების მიერ დაწესებული მოგების მიღების ან სასურველი შედეგის მიღწევის ხარისხის (დონის) შეფასებას, მოცემული პროგრამის მიმართ გამოყენებული კანონებისა და წესების დაცვას.

რესურსების გამოყენების შეფასების აუდიტი უნდა ითვალისწინებდეს პროდუქციის გამოშვების განსაზღვრულ დონეს, მინიმალური დანახარჯების პირობებში რამდენად არის მიღწეული შესაძლებლობის მაქსიმუმი. გარდა აღნიშნული პირობებისა, ოპერატიულ აუდიტში ასევე ითვალისწინებენ ატესტაციის სამუშაოებს, რომელიც „საანგარიშო საატესტაციო სტანდარტებში“ განმარტებულია როგორც სამუშაო, რომლის დროსაც აუდიტორის დაქირავება ხდება საჭირო მეორე მხარის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის საიმედო-ბაზე წერილობითი დასკვნის შესადგენად. ამგვარი სამუშაოების მაგალითად შეიძლება მოყვანილ იქნას კომპიუტერული მონაცემების მიხედვით ანგარიშგებების და შემოწმებების ჩატარება კაპიტალდაბა-

ნდებათა ეფექტურობის, შინაგანი მმართველობის სტრუქტურის, პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მიხედვით. ე.ი. როდესაც არ არსებობს მკაფიო საზღვრები აუდიტსა და საანგარიშო მონაცემების შემოწმებაზე გაწეულ სამუშაოებს შორის.

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ამავე პარაგრაფში განიმარტოს „აუდიტორთა ჯგუფების“ არსი და გაგება.

დამოუკიდებელ აუდიტორებს გარეშე (გარე) აუდიტორებსაც უწოდებენ. ისინი არ არიან იმ ორგანიზაციის მფლობელები ან თანამშრომლები, თუმცა იღებენ გასამრჯელოს დამკვეთისაგან. დამოუკიდებელი აუდიტორები ამოწმებენ ფინანსურ ანგარიშგებებს ინვესტირების და კრედიტორების მოთხოვნების, მარეგულირებელი ორგანიზაციების მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებლად. შემოწმების შედეგს წარმოადგენს აუდიტორული დასკვნა იმის თაობაზე, თუ რამდენად სწორად არის შედგენილი ფინანსური ანგარიშები ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებიდან გამომდინარე.

შინაგან აუდიტორთა ინსტიტუტი განსაზღვრავს შინაგან აუდიტს, როგორც ორგანიზაციის შიგნით ჩატარებულ დამოუკიდებელ შეფასებას. შინაგანი აუდიტორული სამსახურის ამოცანაა დაეხმაროს ორგანიზაციის წევრს მათი სამსახურებრივი მოვალეობის ეფექტურად შესრულებაში. შინაგანი აუდიტის განყოფილება ორგანიზაციის შემადგენელი ნაწილია და ფუნქციონირებს ხელმძღვანელობისა და მმართველობის წარმომადგენელთა მიერ განსაზღვრული პოლიტიკის ფარგლებში. შინაგანი აუდიტორები ხშირად ატარებენ ოპერატიულ აუდიტს, რომელიც მოიცავს როგორც ფინანსურ შემოწმებას, ისე შემოწმებას შესაბამისობაზე.

შინაგანი აუდიტორების დამოუკიდებლობა განსხვავდება გარეშე აუდიტორების დამოუკიდებლობისაგან. ეს დამოუკიდებლობა განისაზღვრება ორგანიზაციაში მათი სტატუსით, ე.ი. ფუნქციებით და დაქვემდებარებებით, ობიექტურობით, გარეშე აუდიტორების დამოუკიდებლობა კი დამკვეთი ფირმის, მისი ხელმძღვანელობის ან მფლობელის მიმართ რაიმე ვალდებულებების ან ფინანსური დაინტერესების პირობებით.

სახელმწიფო აუდიტორები მუშაობენ სახელისუფლებო სტრუქტურათა სისტემაში, მოქმედებენ როგორც შიდა აუდიტორები, ხოლო სახელმწიფო ფონდების მიმღებთა შემოწმებისას (მათ შორის, სხვა სახელმწიფოთა სააგენტოებს) მოქმედებენ როგორც გარეშე აუდიტორები. „აუდიტორთა უმეტესობა, რომლებსაც სახელმწიფო აუდიტორები ატარებენ – ეს არის ეკონომიის, საქმიანობის ეფექტუ-

რობის და იმ პროგრამის შემოწმება, რომლებიც შეიცავენ შესაბამისი კანონებისა და წესების დაცვის განსაზღვრას“¹.

აშშ-ს აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკიდან გამომდინარე, „არსებობს სახელმწიფო აუდიტორთა მრავალი ჯგუფი. პრაქტიკულად ყოველ მმართველ სტრუქტურას თავისი აუდიტორები ჰყავს, მაგრამ ერთი ჯგუფი განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს, ესაა ბუღალტერთა მთავარი სამმართველო (GAO). ეს არაპოლიტიკური ორგანიზაციაა, რომელსაც აშშ-ს გენერალური კონტროლიორი ხელმძღვანელობს“².

პარტნიორი. თანაბარუფლებრივი თანამშრომლობა, იგივე ამხანაგობის წევრი, რომელიც მთლიანად და სოლიდურად პასუხისმგებელია ამხანაგობის ვალდებულებებზე. პარტნიორს ძირითადი პასუხისმგებლობა აკისრია ანგარიშგებისა და აუდიტორული მომსახურებისათვის. ჩვეულებრივ იგი უშუალო კონტაქტშია დამკვეთთან. პარტნიორი პასუხს აგებს ყველა იმ გადაწყვეტილებებზე, რომელსაც მოცემულ სამუშაო პროცესში იღებენ, მათ შორის, მომსახურების მოცულობის, აუდიტის სტრატეგიის, აუდიტის და ანგარიშგების უმთავრესი ტექნიკური საკითხების შესახებ გადაწყვეტილებებზე აუდიტის დაგეგმვისა და სტანდარტის შესაბამისად. რთულ გარემოებაში ან დიდი რისკის პირობებში მას შეუძლია შესთავაზოს კოლეგებს დამატებითი საკითხების განხილვა, ან მისცეს რეკომენდაციები ეფექტურობის ასამაღლებლად.

მმართველი. მმართველობითი საქმიანობის შემოწმება გულისხმობს აუდიტორის მიერ ანალიზსა და შემოწმებას. აქ იგულისხმება გადაწყვეტილებების მიღების ანალიზი, ოპერაციათა ეფექტურობა, პოლიტიკა, შიდა კონტროლის მექანიზმები, პირადი ურთიერთობანი, სოციალური პასუხისმგებლობა და სხვა ეკონომიკური თუ პოლიტიკური ფაქტორები.

მმართველები პასუხს აგებენ მუშაობის ყველა ასპექტზე, მათ შორის, დაგეგმვასა და ვალდებულებათა განაწილებაზე. იგულისხმება, რომ მათ კომპეტენტურობის მაღალი დონე აქვთ, რათა უზრუნველყონ აუდიტის შესატყვისობა ყველა პროფესიულ სტანდარტთან და ფირმის (ობიექტის) საქმიანობის მიმართულებებთან. მათვე ავალებენ ხელმძღვანელობისათვის წარსადგენი ანგარიშების მომზადებას

¹ მონტგომერი. აუდიტი. თბილისი, 2004 წ. გვ. 40.

² იქვე. გვ. 41.

მოცემული სამუშაოს დოკუმენტაციასთან და აუდიტის პროგრამული ცვლილებების შეტანასთან დაკავშირებულ საკითხებთან მიმართებაში.

სხვა თანამშრომლები არიან გამოცდილი ბუღალტრები, თანამშრომლები და სხვა, რომლების მუშაობენ მმართველის ხელმძღვანელობით და პასუხს აგებენ აუდიტორული სამუშაოების ხარისხზე, ვადების დაცვაზე, ეფექტურობაზე და სხვა.

აუდიტის „პირამიდა“. „სამუშაო ჯგუფის წევრები სხვადასხვა დონეზე, ჩვეულებრივ განიხილებიან როგორც „პირამიდას“ შემადგენელი ნაწილები და იერარქიული კიბის ყოველ მომდევნო ზედა საფეხურზე მდგომი, რაოდენობრივად თანდათან უფრო და უფრო ნაკლები ხალხი. ასე რომ, მწვერვალზე მხოლოდ პარტნიორი იმყოფება, რომელიც მთლიანად პასუხისმგებელია აუდიტზე. პირამიდის კონკრეტული ფორმა დამოკიდებულია ბუღალტრული ფირმის სიდიდესა და ორგანიზაციაზე, დამკვეთის ბიზნესის პირობებზე¹.

„პირამიდის“ იერარქიაში რამდენიმე პირი შეიძლება სხვადასხვა გამოცდილებას ფლობდეს. ნაკლებგამოცდილნი პასუხს აგებენ მიმდინარე მუშაობის კონკრეტულ ასპექტზე და მუშაობენ გამოცდილი პირის ხელმძღვანელობით. ვინაიდან აუდიტორული სამუშაო ითვალისწინებს დაწვრილებით შემოწმებას, შეიძლება საჭირო გახდეს ნაკლებკვალიფიციური პერსონალის მეტი რაოდენობა, ვიდრე იმ სამუშაოს შესრულებისას, რომელშიც დეტალურ შემოწმებათა მოცულობა შეზღუდულია.

აუდიტორულ ორგანიზაციებში შეიძლება შედიოდნენ მრავალი ნებაყოფლობითი გაერთიანებები, რომლებიც სხვადასხვა ამოცანებს ისახავენ მიზნად. ერთ-ერთი ასეთია ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი. აშშ-ს ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტის ამოცანაა იმოქმედოს თავისი წევრების სახელით და უზრუნველყოს მათთვის აუცილებელი მხარდაჭერა, კონტროლი, ისე რომ AICPA – საზოგადოებრივ ინსტიტუტებს ემსახურობდეს შესრულებული პროფესიული მომსახურების მაღალი ხარისხით. იგი თავის წევრებს სთავაზობს პროფესიული განათლების გაგრძელებას, ტექნიკურ დახმარებას ბუღალტრულ და აუდიტორულ საქმიანობაში, აუდიტორულ ნორმებს, პროფესიის თვითრეგულაციას და დახმარებას აუდიტორული პრაქტიკის ორგანიზაციაში. ნაფიც ბუღალტრის (ასევე აუდიტის) წოდებაზე პერიოდულად ტარდება გამოცდები. საქართველოში

¹ მონტგომერი. აუდიტი. თბილისი, 2004 წ. გვ. 47.

ამ ფუნქციებს გარკვეულწილად ასრულებს ბუღალტრული აღრიცხვის (და აუდიტორული საქმიანობის) ფედერაცია.

საერთაშორისო სტანდარტები აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანიზაციებისა და თვით უცხოელი აუდიტორების მიმართ გამოთქვამენ აზრს, რომ მიუხედავად აუდიტორული საქმიანობის და მისი დანერგვის წინსვლისა - „ეროვნული პროფესიული ორგანიზაციები და ეროვნული მარეგულირებელი ორგანოები დიდი ენთუზიაზმით არ აღიარებენ უცხოელი ბუღალტრის პროფესიულ კვალიფიკაციას იმ მომსახურების გაწევაში, რომელიც რეგულირებას ექვემდებარება. ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიის საერთაშორისო ხასიათის გამო, პროფესიონალი კვალიფიციური ბუღალტრები, როგორც კერძო პირები, ისე ფირმები, სულ უფრო მეტად ცდილობენ აღიარება მოიპოვონ უცხო ქვეყნებში და აღნიშნულ დაბრკოლებებს არაგონივრულად მიიჩნევენ“¹.

„ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია აღიარებს, რომ წერმა ორგანიზაციებმა თავიანთ ქვეყანაში უნდა გაითვალისწინონ პროფესიის პრაქტიკის უკვე გათვითცნობიერებული ძლიერი და სუსტი მხარეები, აგრეთვე გარემო, რომლებშიც ეს ფირმები ფუნქციონირებენ. თუმცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის რწმენით არსებობს მსოფლიო მასშტაბით მისაღები მიზნები და წვერი ორგანიზაციები უნდა ესწრაფვოდნენ მათ მიღწევას სათანადო პერიოდის განმავლობაში“².

§3. აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში და თანამედროვე საქართველოში

ფინანსური კონტროლი საბაზრო ურთიერთობების მართვის ერთ-ერთი დამოუკიდებელი ფუნქციაა, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება ეკონომიკური სუბიექტების ფუნქციონირების პროცესი და მასთან დაკავშირებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების სისწორე – ეფექტურობის შემოწმება. იგი ეხმარება მმართველობით ორგანოებს დასახული მიზნების და ამოცანების განხორციელებაში, წარმოქმნილი გადახრების გამოვლენასა და მაკონტროლებელი ზომების მიღებაში.

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწილი I, თბილისი. 1999 წ. გვ. 37.

² იქვე. გვ. 15.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფოებრივი კონტროლის სისტემასთან ერთად მოქმედებს არასახელმწიფოებრივი კონტროლი, რომლის აღიარებულ ფორმას წარმოადგენს აუდიტორული კონტროლი. იგი უმთავრესად გამოიყენება საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებისა და სათანადო ფინანსური დასკვნების გასაკეთებლად.

აუდიტი ფინანსური კონტროლის ფორმაა და საზოგადოების ეკონომიკურ ურთიერთობათა ნორმალური ფუნქციონირების ერთ-ერთ პირობას წარმოადგენს. იგი გვევლინება ობიექტურ ეკონომიკურ კატეგორიად და საზოგადოებრივ-წარმოებითი საქმიანობის მართვის ფუნქციად. ამასთან მთლიანობაში, ერთობლივი პროდუქტის შექმნის და განაწილების პროცესში უზრუნველყოფს დავალიანებების, მოთხოვნილებების და ვალდებულებათა შესრულების შემოწმებას, საკუთრების ყველა ფორმის დაცვას, კანონიერების და რესურსების გამოყენების ეფექტიანობის გამოვლენას. ამგვარ ასპექტში იგი იდენტურია ყველა სახის საფინანსო კონტროლთან.

საფინანსო კონტროლი შეიძლება განვიხილოთ სამ ძირითად ასპექტში: როგორც ეკონომიკის მართვის ფუნქცია (ელემენტი), როგორც მიზანმიმართული საქმიანობა და იმ ორგანოთა სისტემა, რომლებიც ეკონომიკის სფეროში ახორციელებენ საკონტროლო ფუნქციას. ამასთან ერთად, გათვალისწინებული უნდა იყოს ის, რომ საფინანსო კონტროლის სამივე სახე განიხილება, როგორც ერთი მთლიანი სისტემა.

ამრიგად, კონტროლი სახელმწიფოებრივი ეკონომიკური მართვის სისტემაში, განურჩევლად ქვეყნის საზოგადოებრივ-ეკონომიკური წყობისა, არის ფუნქცია. კონტროლის შინაარსი და ადგილი მართვის სისტემაში განპირობებულია წარმოებითი ურთიერთობის ხასიათით და საზოგადოების პოლიტიკურ-ეკონომიკური ორგანიზაციით. კონტროლი ეკონომიკურ მართვაში ადამიანთა საქმიანობის შემადგენელი ნაწილი, ზედნაშენური კატეგორიაა, რომლის ობიექტს წარმოადგენს საზოგადოებრივი ურთიერთობის პროცესში მონაწილე ადამიანების ქცევა (ქმედითობა).

ეკონომიკურ-ფინანსური კონტროლი და მისი შესაბამისი აუდიტი, როგორც საქმიანობის დამოუკიდებელი ფუნქცია, აქტიურ ზემოქმედებას ახდენს მართვის სხვა ფუნქციების ეფექტურობაზე. მაგალითად, კონტროლის ურთიერთქმედება რეგულირების ფუნქციასთან გამოიხატება მიღებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების

შემოწმებისა და წარმოებაში მიმდინარე ცვლილებებზე დროული რეაგირების შესაძლებლობების მიცემაში.

კონტროლის მმართველობითი ფუნქციის განხორციელებაში თვალსაჩინო ადგილი უკავია მის ურთიერთქმედებას მართვის კომპიუტერულ სისტემასთან. ეკონომიკურ-ფინანსური ინფორმაციის დამუშავებისას გამოთვლითი ტექნიკის გამოყენება საშუალებას იძლევა კონტროლი განხორციელდეს ერთიან, ზუსტ, ობიექტურ და ჭეშმარიტ საინფორმაციო ბაზაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ეკონომიკურ-საფინანსო კონტროლი (აუდიტი), შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც სამართავ ობიექტზე დაკვირვების, მისი ფუნქციონირების პროცესისა და ფაქტობრივი მდგომარეობის კონტროლის სისტემა, რომლის მიზანია მართვის სუბიექტის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასება, აგრეთვე გადაწყვეტილებათა მიღების პროცესში დაშვებული გადახრების გამოვლენა და მიზნობრივ-შედეგობრივი მდგომარეობის დადგენა.

რეალურ სინამდვილეში კონტროლს ყოველთვის აქვს კონკრეტული შინაარსი და ფორმა. ამრიგად, შეიძლება განვასხვაოთ აღმინისტრაციულ-სამმართველო, ტექნიკური, სამეურნეო, ფინანსური და სხვა სახეობები.

ფინანსური კონტროლი და „ფინანსების საკონტროლო ფუნქციის“¹ ცნებები ერთიმეორესთან მჭიდრო კავშირში მყოფი ტერმინებია. ფინანსების საკონტროლო ფუნქცია ეკონომიკის რეგულირების მნიშვნელოვანი ბერკეტია, ხოლო სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ ფინანსების საკონტროლო ფუნქციის პრაქტიკული გამოყენების შედეგს. ე.ი. „ფინანსების საკონტროლო ფუნქცია“ ფინანსური კონტროლის შინაგან დამახასიათებელ ფუნქციას წარმოადგენს, რომელიც ერობლივი ეროვნული პროდუქტისა და ეროვნული შემოსავლის წარმოებაზე განაწილების და მოხმარების კონტროლის საშუალებაა.

საბაზრო ურთიერთობათა დამკვიდრების შესაბამისად, ახალი ორგანიზაციული სტრუქტურის წარმოშობამ, საკუთრების ფორმების მრავალფეროვნებამ დიდი გავლენა მოახდინა სამეურნეო პროცესების ეკონომიკური კონტროლის ზემოქმედების მექანიზმზე. ფინანსების საკონტროლო ფუნქცია წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის სა-

¹ ფუნქცია – ამა თუ იმ ეკონომიკური კატეგორიის შინაგანი დამახასიათებელი თვისება, ან მისი არსის თვისობრივად ერთგვაროვანი გამოვლენა.

ფუძეველს, რომელიც დამტკიცებულია ობიექტურად დასაბუთებული იურიდიულ-საკანონმდებლო ნორმატიული დოკუმენტებით.

იმის გამო, რომ ფინანსური კონტროლის მოქმედების დიაპაზონი ფართოა, არ შეიძლება იგი დაყვანილ იქნას მხოლოდ ცენტრალიზებული ფულადი საშუალებების ფორმირების და გამოყენების პროცესის შემოწმებამდე. ხშირად ძალიან რთულია, ზოგჯერ კი შეუძლებელიც განვაცალკევოთ ფინანსური კონტროლი სამეურნეო კონტროლისაგან, იმიტომ, რომ ფინანსური ოპერაციების უმრავლესობაში აისახება სამეურნეო საქმიანობის არაფინანსური ელემენტებიც.

ფინანსური კონტროლი და, მათ შორის, აუდიტი, მმართველობითი საქმიანობის განსაკუთრებულ სახეს და ფინანსური კონტროლის ახლებურ ფორმას წარმოადგენს, რომელიც ხასიათდება შინაარსის ერთგვაროვნებით, მიზანმიმართულებით და განხორციელების მეთოდების და ხერხების ტიპიურობით.

ფინანსურ კონტროლს საქართველოში ახორციელებს საქართველოს კონტროლის პალატა, რომელიც შეიქმნა 1992 წლის 16 მარტის დადგენილებით და ანგარიშვალდებულია საქართველოს პარლამენტის წინაშე. ეს ორგანო აკონტროლებს საქართველოს კონსტიტუციით გნსაზღვრული ამოცანების შესრულებას, მტკიცედ ასრულებს კანონს „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ (კანონი 2002 წ. აპრილი) და ახორციელებს კონტროლს:

1. საქართველოს ავტონომიური რესპუბლიკების და ქვეყნის სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტის შემოსავლების და სახსრების ხარჯვის კანონიერების, მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის თაობაზე;

2. სახელმწიფო კრედიტების, ინვესტიციების და სესხების გამოყენების კანონიერებაზე;

3. სახელმწიფო საკუთრების გამოყენების ეფექტიანობაზე;

4. სახელმწიფო და კომერციული ბანკების საქმიანობაზე;

5. ატარებს ექსპერტიზას და იძლევა დასკვნებს საქართველოს იურიდიულ-საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების შესრულებაზე.

ფინანსური კონტროლის ორგანოს წარმოადგენს აგრეთვე საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, რომელიც არის ქვეყნის საფინანსო-საბიუჯეტო პოლიტიკის განმახორციელებელი სახელმწიფო ორგანო. იგი შეიმუშავებს საფინანსო და საგადასახადო პოლიტიკას, ადგენს ბიუჯეტს და ახდენს მისი შესრულების კონტროლს. კონტროლს ახორციელებს აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო სამსახური თავისი ცენტრალური აპარატით და რეგიონალური დანაყოფებით.

საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის კანონში აუდიტის ცნება განსაზღვრულია შემდეგნაირად: „აუდიტი არის აუდიტორების და აუდიტორული ფირმების მიერ სამეურნეო სუბიექტის საჯარო საბუღალტრო ანგარიშგების, აღრიცხვის, პირველადი დოკუმენტების და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ სხვა ინფორმაციის შემოწმება, სათანადო ხელშეკრულებების საფუძველზე მათი უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასა და დადგენილ ნორმატივებთან შესაბამისობაში დადგენის მიზნით (მუხ. 3)“¹.

აღნიშნული კანონის და შემდგომში ცვლილებების და დამატებების თანახმად, საქართველოში აუდიტორულ კონტროლს ახორციელებენ აუდიტორები და აუდიტორული ფირმები, რომლებსაც აქვთ ლიცენზია და ეწვეიან აიდიტორულ საქმიანობას. აუდიტორები და აუდიტორული ფირმები კლიენტებთან მუშაობენ ხელშეკრულების საფუძველზე და ურთიერთშეთანხმებული პირობების შესაბამისად, ვალდებული არიან დაიცვან სახელშეკრულებო ვალდებულებები, სამუშაოს შესრულების ვადები, ანგარიშსწორების და დასკვნების ჩაბარების, სამეურნეო სუბიექტის დაბეგვრის, გადასახადების, ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტაციის გაფორმების, კონსულტაციების მიცემის და სხვა საკითხები. ასე რომ, აუდიტორი გამოდის კლიენტის დამხმარედ და ვალდებულია დაიცვას ორმხრივი ინტერესები. თუ დამკვეთი მართალი არ არის და ჩაიდენს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებებს, მაშინ აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას სამართლიანობა, საქმე განსაჯოს ობიექტური ჭეშმარიტებით და აიხსნას, თუ რას მოუტანს მისი ასეთი ქმედებების შედეგები მისი დაწესებულების მომავალ საქმიანობას. ხშირად, ასეთ შემთხვევაში წარმოშობილი დავა დასრულდებახოლმე იმით, რომ სამუშაოს დამკვეთი აწესებს ფინანსურ სანქციებს და აუდიტორს ხელს არ უწერს შესრულებული სამუშაოს აქტზე. წარმოშობილი დავა უარყოფით გავლენას ახდენს როგორც აუდიტორულ ფირმაზე, ასევე თვით კლიენტის საქმიანობაზე. ჩვენი შეხედულებით, ასეთი დავა თავიდან იქნება აცილებული, თუ კლიენტები გადავლენ სააბონენტო მომსახურებაზე.

განასხვავებენ აუდიტორული მომსახურების შემდეგ სახეებს:

1. ეკონომიკური (სამეურნეო) სუბიექტების საბუღალტრო (ფინანსური) ანგარიშგების, საგადასახადო-საანგარიშსწორებო დოკუმენ-

¹ საქართველოს რესპუბლიკის კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“. 1995 წ. 7. თებერვალი. 623 II, მუხ. III.

ტაციის, საგადასახადო დეკლარაციების და სხვა ფინანსური ვალდებულებების დამოუკიდებელი გარესაუწყებო შემოწმება;

2. ბუღალტრული აღრიცხვის დაყენება, აღდგენა და წარმოება, დეკლარაციების შედგენა შემოსავლებისა და საბუღალტრო (ფინანსური) ანგარიშების შესახებ;

3. საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის და ქონების მდგომარეობის ექსპერტიზა;

4. სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ანალიზი, საწარმოს აქტივების და პასივების შეფასება;

5. საწარმოს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის პროგნოზირება;

6. კონსულტაციების გაწევა საფინანსო, საგადასახადო, საბანკო და სხვა სამეურნეო კანონმდებლობის საკითხებზე;

7. საწარმოს საბუღალტრო აღრიცხვის სამსახურის მუშაკთა სწავლება;

8. საწარმოს მეთოდური და ინფორმაციული უზრუნველყოფა;

9. მეთოდური მასალების დამუშავება საბუღალტრო აღრიცხვის და გადასახადით დაბეგვრის საკითხებზე;

10. თავისი საქმიანობის პროფილის მიხედვით სხვა მომსახურების გაწევა.

როგორც ეხედავთ, საქართველოში საფინანსო და აუდიტორული საქმიანობის მხრივ გარკვეული მუშაობაა ჩატარებული. მიღებულია იურიდიულ-საკანონმდებლო და ნორმატიული დოკუმენტები, შექმნილია მუშაობის ორგანიზაციული ფორმები.

შემუშავებულია საბაზრო ეკონომიკის განვითარების ძირითადი მიმართულებანი, რომელიც მოწონებულია საქართველოს მთავრობის და პარლამენტის მიერ. იგი წარმოადგენს ჩვენი ქვეყნის (ეროვნულ) ეკონომიკის განვითარების პროგრამულ დოკუმენტს, რომლითაც გათვალისწინებულია მატერიალური და ტექნიკური საშუალებების უფრო რაციონალური გამოყენება, მაპროფილებელი დარგების მუშაობის გარდაქმნა.

მიუხედავად აღნიშნული ღონისძიებების და ეკონომიკის აღდგენა-აღორძინების მცდელობისა, სათანადოდ არ მუშაობს ქვეყნის რეალური სექტორი. შეკვეცილია წარმოების (საკუთარი წარმოების) მასშტაბები. ამ დროს საერთაშორისო სტანდარტების მექანიკური, პირდაპირი შემოღება ადგილობრივი ინტერესების, თავისებურებების, თავდაცვითი მექანიზმების გათვალისწინების გარეშე ვერ მიესადაგება ეროვნული ეკონომიკის აღორძინების საქმეს და ვერ უზრუნველყოფს ეროვნული დაგროვების ფონდის შექმნის შესაძლებლობას.

მიუხედავად ამისა, უნდა აღინიშნოს, რომ ეროვნული წარმოების მაჩვენებლების გაუმჯობესება, მისი ეფექტიანობის ამაღლება და მთელი სამეურნეო-საფინანსო მაჩვენებლების გარჯაქმნა არსებითადაა დაკავშირებული ახალ მიდგომათა და გადაწყვეტათა ძიებასთან, საფინანსო და აუდიტორული კონტროლის დონის მნიშვნელოვან ამაღლებასთან.

ეროვნული ეკონომიკის დარგებში ეფექტიანობის ზრდა, პროდუქციის წარმოების მაჩვენებლების და საწარმოთა მუშაობის ხარისხობრივი მაჩვენებლების ამაღლება დიდად არის დამოკიდებული სამეურნეო ანგარიშიანობის პრინციპებით მუშაობასთან, კონტროლის ფორმების და სისტემის განმტკიცებასთან.

კონტროლი, სახელმწიფო და საბაზრო მმართველობის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მართვის ფუნქციაა და მისი არსი, ორგანიზაციული ფორმები და ფუნქციები სახელმწიფოს საზოგადოებრივ-ეკონომიკური წყობით განისაზღვრება. მაგ., საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, რადგანაც არსებობს სახელმწიფო საკუთრების ფორმაზე დაფუძნებული საწარმოები (უწყებრივი სისტემები და მასში შემავალი საწარმოები) და მასთან ერთად არსებობს ძირითადი განმსაზღვრელი, საბაზრო ეკონომიკის მაპროფილელები საწარმოები, კონტროლი ზორციელდება საფინანსო უწყებრივი კონტროლის, არა-უწყებრივი და აუდიტორული კონტროლის სახით.

მიუხედავად ფორმათა მრავალსახეობისა, ჩვენმა ქვეყანამ ორგანიზაციული შეხამების მიხედვით გაიარა ორი – უწყებრივი და არა-უწყებრივი ფორმა. როდესაც სახელმწიფოში სუსტდება კონტროლის რომელიმე ფორმა, საწარმოებისა და ორგანიზაციების ეკონომიკურ საქმიანობაში ზდება ნაკლოვანებების, დაუდევრობის და ბოროტმოქმედებების ზრდა. უფრო მეტიც, საბაზრო ეკონომიკის საწყის ეტაპზე ყოფნისას (გარდამავალ პერიოდში), წარმოიშვა ახალი შეხედულებები, რომ თითქოს ბაზრის პირობებში უნდა შესუსტდეს სა-უწყებო კონტროლი, განსაკუთრებით სახელმწიფო საკონტროლო ფუნქციები. ისმება კითხვა: თუ არსებობს სახელმწიფო უწყებრივი ორგანიზაციები (თავდაცვის, ძალოვანი სტრუქტურები, ჯანდაცვის, განათლება და სხვა), რატომ უნდა შესუსტდეს უწყებრივი კონტროლი? საბაზრო ეკონომიკის საწყის და არსებულ დონეზე განვითარდა აზრი იმის შესახებ, რომ უწყებრივი კონტროლი საჭირო არ არის, რადგან მეტად „უწყებრივის“ და არაეფექტურია, მაშინ როცა, კონტროლის სხვა ფორმები და სხვა სტრუქტურები აუდიტორული

კონტროლის სახით არ იყო შექმნილი და მათი ფორმირება სუსტად მიმდინარეობდა.

სახელმწიფო საფინანსო კონტროლს ახორციელებს საფინანსო ორგანოები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და სხვადასხვა ორგანოები, მათ სისტემაში შექმნილი დეპარტამენტები და განყოფილებები. ისინი აკონტროლებს სახელმწიფო ბიუჯეტის (კანონის) შესრულებას, შემოსავლებისა და საგასავლო (ხარჯთა) მუხლების აღსრულებას.

სახელმწიფო-საფინანსო უწყებრივი კონტროლი, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ხორციელდება კონტროლის პალატის მეშვეობით, რომელიც მთელი თავისი საქმიანობით ანგარიშვალდებულია საქართველოს პარლამენტის და პრეზიდენტის წინაშე. ეს აპარატი ახორციელებს მთლიანად უწყებრივი და არაუწყებრივი ორგანიზაციების კონტროლს (არაუწყებრივში – რჩევებისა და რეგულირების სახით). არაუწყებრივ კომერციულ ერთეულებში ის ამოწმებს სამეურნეო-ფინანსურ მდგომარეობას და იძლევა რჩევებს კანონებისა და კანონზომიერების, ნორმატიულ-საკანონმდებლო საქტების დაცვის შესახებ.

საბაზრო ურთიერთობები, როგორც ცნობილია, არა მხოლოდ არ გამოირიცხავს, არამედ გვთავაზობს საუწყებო კონტროლის გარკვეულ (შესაბამის) ხვედრით წონას ამა თუ იმ კონტროლის სტრუქტურაში. ამასთან, ის უნდა უზრუნველყოფდეს ობიექტურ, ჭეშმარიტ, თავისდროულ, მიუკერძოებელ გამოვლინებას, გვაძლევდეს გაფრთხილებას სამეურნეო საქმიანობაში თვითანაზღაურების და თვითდაფინანსების პრინციპებზე. ამას მიგვანიშნებს როგორც ჩვენი, ასევე მსოფლიო გამოცდილება.

აუდიტი, აუდიტორი, აუდიტური, აუდიტორული კონტროლი ფართოდ შემოვიდა ჩვენს ლექსიკონში და საბაზრო ეკონომიკის სისტემაში და ხორციელდება დამოუკიდებელი დიპლომირებული აუდიტორის მიერ. ის სამივე სახის კონტროლის ბაზაზე აანალიზებს საწარმოების სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შედეგებს, წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის განხორციელებით ასწორებს დაშვებულ შეცდომებს და ნაკლოვანებებს, საბავს ღონისძიებებს საწარმოთა მუშაობის ეფექტურობის ამაღლების მიზნით.

საქართველოში აუდიტორული კონტროლის მოთხოვნა გამოიწვია საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლამ. ის საბაზრო ურთიერთობის, დამოუკიდებელი, პროფესიული აუდიტის ჩატარების ხელშეუხებელი ნაწილია. აუდიტორული ფიგურები სამეურნეო ანგარიშმანობის პრინციპით მუშაობენ და არანაკლებ დაინტერესებულნი არიან

საწარმოთა მიღწევებით, მათი შედეგებით, რადგანაც მათი შედეგები უკავშირდება აუდიტორული ფირმების საანგარიშსწორებო და შრომის ანაზღაურებას.

აუდიტორული ფირმები კარგად უნდა მუშაობდნენ, ავლენდნენ თავიანთ პროფესიონალიზმს. ამის საფუძველზე კლიენტებს კონკურენციის პრინციპი აიძულებს მოძებნონ ისეთი პროფესიონალი აუდიტორები, რომლებიც იმსახურებენ უფრო მაღალ რეიტინგს და მათთან თანამშრომლობა დადებით სამეურნეო-საფინანსო შედეგებს მოუტანს დამკვეთებს.

საქართველოში პირველი აუდიტორული ფირმები გამოჩნდნენ 1988-90 წლებში. 1995 წელის, 7 თებერვალს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, მაგრამ „ვარდების რევოლუციამდე“ შედეგები არ იყო დამაკმაყოფილებელი იმ მიზეზების გამო, რომ საბაზრო ურთოიერთობის საწარმოებმა ვერ განახორციელეს ფუნქციონირება ქვეყნის ეკონომიკური და ფინანსური საქმიანობის ცუდი შედეგების გამო. როცა საწარმოები არ მუშაობდა, შესაბამისად, არც იყო მოთხოვნა აუდიტორულ საქმიანობაზე, რამაც მთლიანობაში ცუდად იმოქმედა ქვეყნის ეკონომიკური პოტენციალის გამოყენებასა და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შედეგებზე.

პარლამენტთან შეიქმნა აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომელსაც დაევალა შემდეგი: საბჭო იქმნება, როგორც სახელმწიფო ფუნქციების განხორციელების ორგანო აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში. მათ დაევალათ სტანდარტებისა და აუდიტორული სამუშაოების ჩატარების მეთოდოლოგიური რეკომენდაციების დამუშავება, აუდიტორული კადრების მომზადება-გადამზადება, ატესტაციის ჩატარება, ლიცენზიების და სერტიფიკატების გაცემა. ამ ამოცანებიდან გამომდინარე, საბჭო შერჩეული იქნა და დაკომპლექტდა კადრები. საბჭოს კოლეგიის შემადგენლობაში უნდა შესულიყვნენ სამინისტროების და უწყების ხელმძღვანელები, სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტების და უმაღლესი სასწავლებლების გამოჩენილი მეცნიერები, რომელთაც ექნებოდათ დიდი გამოცდილება აღრიცხვის, კონტროლის, აუდიტის დარგში მუშაობისა. დღეისათვის ამ ორგანიზაციის შემადგენლობაში კონტროლის ყველა სუბიექტი აღჭურვილია გარკვეული უფლებებით და მოვალეობა-ვალდებულებებით, რომელთა ერთობლიობა განისაზღვრება მათი სამართლებრივი სტატუსით.

კონტროლის სუბიექტები კლასიფიცირდება სხვადასხვა ნიშან-თვისებებით. ამავდროულად, მათ ერთნაირი მიზანი გააჩნიათ, რომელიც მდგომარეობს საზოგადოებრივი წარმოების ეფექტიანობის ამაღლებაში, ყველა მეურნე სუბიექტის მიერ სამეურნეო-საფინანსო დისციპლინისა და კანონიერების დაცვის უზრუნველყოფაში.

ჩვენი აზრით, კონტროლის სხვადასხვა ტიპების გამოყოფის კრიტერიუმს წარმოადგენს მმართველობით სისტემაში კონტროლისათვის მინიჭებული სტატუსი, რაც გამოიხატება კონტროლის სუბიექტების სახელისუფლებო უფლებამოსილებათა მოცულობაში. აღნიშნული კრიტერიუმიდან გამომდინარე, შეიძლება გამოიყოს სახელისუფლებო, საუწყებო და არასაუწყებო, სამეურნეო-საფინანსო კონტროლი. საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში, როგორც წესი, გამოიყენება საფინანსო კონტროლის შემდეგი სქემა:

1. სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო, კონტროლის პალატა, რომელიც ექვემდებარება ქვეყნის პარლამენტს ან პრეზიდენტს, და რომელსაც ევალება კონტროლის განხორციელება სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯვაზე და მათ მიზნობრივ გამოყენებაზე;

2. საგადასახადო უწყებები, საგადასახადო და საბაჟო სამსახურების სახით კონტროლი, რომელიც ექვემდებარება მთავრობას ან ფინანსთა სამინისტროს და ევალება კონტროლი და პასუხისმგებლობა სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების გეგმების შესრულების უზრუნველყოფაზე;

3. სამინისტროებსა და უწყებებში ფუნქციონირებადი საკონტროლო-სარევიზიო ქვედანაყოფები, რომლებიც ფინანსდებიან ბიუჯეტიდან, ექვემდებარებიან როგორც სახელმწიფო-საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს, აგრეთვე მინისტრს და ევალებათ სისტემური კონტროლის განხორციელება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის სისწორეზე;

4. დამოუკიდებელი აუდიტორული კონტროლი, რომელიც სახელმეკრულებო საწყისებზე ამოწმებს საბალანსო მონაცემებს, მის უტყუარობას, შესრულებული ოპერაციების კანონიერებას და ახორციელებს სათანადო საკონსულტაციო მომსახურებას ეკონომიკის არასახელმწიფო სექტორის საწარმოებისა და ორგანიზაციების აღრიცხვისა და ფინანსების სფეროში. ჭარბო პროფილის მაღალკვალიფიციური აუდიტორების მიერ განხორციელებული აუდიტორული კონტროლის ფორმა გამოიყენება განვითარებულ ქვეყნებში არასაუწყებო გარე კონტროლის ფორმის სახით.

ზემოთ ჩამოთვლილი ოთხივე სახის კონტროლის გაგება და ჩატარება შესაძლებელია აუდიტორული კონტროლის ჩატარებით ან მისი ჩართვით და ჩანაცვლებით ყველა სახის კონტროლში.

აუდიტორის მუშაობის დაგეგმვის არსებითი მომენტი საწარმოში შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება. ეფექტურმა კონტროლმა უნდა უზრუნველყოს საწარმოს (ფირმის) მიმდინარე სამეურნეო საქმეების ადრეული შესრულება, ხელმძღვანელობის საფინანსო-სამეურნეო პოლიტიკის მოთხოვნები, საწარმოს აქტივების დაცვა. მისი შექმნა (შესრულება) შეუძლებელია კვალიფიციური აღმასრულებელი მუშაკების, ტექნიკური საშუალებების და კონტროლის, ტექნოლოგიის, აგრეთვე საკონტროლო პარამეტრების არ არსებობის შემთხვევაში.

აუდიტორული შემოწმების შემუშავებული გეგმის დეტალიზაცია ხდება აუდიტის პროგრამაში ხელშეკრულებათა საფუძველზე.

ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოში მიღებული ძირითადი აქტები იმაზე მეტყველებს, რომ ფინანსური კონტროლი ხორციელდება რიგი სახელმწიფო ორგანოების მიერ, უწინარეს ყოვლისა, კონტროლის პალატის და ქვეყნის მთავრობის მიერ ფინანსთა სამინისტროსა და მასთან დაქვემდებარებული ქვეყნის უწყებრივ-რეგიონალური დანაყოფების მიერ. ამასთან, შესაძლებელია მოწვეული იქნას დამოუკიდებელი აუდიტორი.

კონტროლის პალატა, როგორც მუდმივად მოქმედი საკონტროლო ორგანო, ანგარიშვალდებულია პარლამენტის წინაშე, ორგანიზაციულად და ფუნქციონალურად დამოუკიდებელი ორგანოა. იგი ახორციელებს კონტროლს ქვეყნის ბიუჯეტის საშემოსავლო და საგასავლო მუხლების შესრულებაზე. კონტროლის პალატის საკონტროლო უფლებამოსილებანი ვრცელდება მართვის ყველა რგოლზე, თუ ისინი იყენებენ საბიუჯეტო სახსრებს. კონტროლის პალატის მიერ განხორციელებული საკონტროლო ღონისძიებების შედეგების მიხედვით გამოიცემა მითითებები, რომელიც ითვალისწინებენ გამოვლენილი დარღვევების და დამნაშავე პირების დასჯის სხვადასხვა ღონისძიებებს.

ფინანსთა სამინისტრო და საგადასახადო უწყებები წარმოადგენენ აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოებს, რომლებიც მოწოდებულნი არიან შეიმუშაონ და პრაქტიკულად განახორციელონ ერთიანი სახელმწიფო ფინანსური პოლიტიკა. კერძოდ, ფინანსთა სამინისტროს ფუნქციონალურ მოვალეობას შეადგენს ქვეყნის სწორი საფინანსო-საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება-აღსრულება და

ქვეყანაში საფინანსო ორგანიზაციების საქმიანობისადმი საერთო ხელმძღვანელობა. მის ამოცანებში შედის ქვეყნის ბიუჯეტის პროექტის შედგენა და შესრულების კონტროლი, ფინანსური ბაზრის განვითარების განხორციელება, საფინანსო-საბიუჯეტო დაგეგმვის, დაფინანსების და ანგარიშგების მასალების სრულყოფა, საბიუჯეტო სახსრების და ბიუჯეტგარეშე ფონდების ხარჯვაზე კონტროლის გაწევა.

ფინანსთა სამინისტრო შეიმუშავებს ღონისძიებებს სამეურნეო საქმიანობის საფინანსო და საგადასახადო სტიმულირებისათვის, ანხორციელებს ფასიანი ქაღალდების რეგულირებას, გაცემს ნებართვას ლატარიის გათამაშებაზე, მეთოდურ ხელმძღვანელობას უწევს სამეურნეო სუბიექტების ბუღალტრული აღრიცხვასა და ანგარიშგებულობაზე.

ფინანსთა სამინისტრო უფლებამოსილია ბიუჯეტიდან დაფინანსებული საწარმოების და დაწესებულებების ფინანსური დისციპლინის დარღვევისას შეაჩეროს მათი დაფინანსება და განახორციელოს საბიუჯეტო დაწესებულებათა ფინანსური საქმიანობის კონტროლი და რევიზია. მას აქვს უფლება შეაჩეროს აქციონერული საზოგადოების ფასიანი ქაღალდების გამოშვება, თუ კანონდარღვევას ექნება ადგილი.

ბიუჯეტში გადასახდელების ამოღების სისწორისა და თავისდროულებაზე კონტროლი ხორციელდება საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების მიერ. საგადასახადო ორგანოებს უფლება აქვთ შუამავლის როლი შეასრულონ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების აკრძალვის შესახებ, სასამართლოში წარადგინონ სარჩელი საწარმოს ლიკვიდაციის შესახებ, ყალბი გარიგების აღიარების შესახებ. მათ შეუძლიათ გარიგებით მიღებული მთელი შემოსავალი ამოიღონ სახელმწიფო ბიუჯეტში, უფლება აქვთ ამოიღონ არაკანონიერი ქმედების შედეგად დაუსაბუთებლად მიღებული შემოსავლები. საგადასახადო სამსახურის კომპეტენციაში შედის საგადასახადო დანაშაულებათა და სამართალდარღვეათა გამოვლენა, გაფრთხილება და აღკვეცა, რისთვისაც აღჭურვილნი არიან სათანადო უფლებებით.

თავიანთი უფლებების ფარგლებში ფინანსური კონტროლის ფუნქციას ასევე ასრულებენ სახელმწიფოს სხვა (სახაზინო, საბანკო) ორგანოები. ყველა სახელმწიფო საკონტროლო ორგანოები იცავენ სახელმწიფოს ინტერესებს. ამასთან, აშკარად შეიმჩნევა სახელმწიფო ორგანოების მისწრაფება შემდგომი კონტროლისადმი, მიუხედავად იმისა, რომ წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ეფექტურობა ბევრად უფრო მაღალია, ვიდრე შემდგომი კონტროლისა.

უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო ორგანოებისადმი რიგი უფლებამოსილების მინიჭება ემსახურება მხოლოდ იმ მიზანს, რომ ნებისმიერი მეთოდებით ამოღებული იქნას გადასახადები, რაც არ ეთანაზომადება მეურნე სუბიექტის მიერ საგადასახადო სამართალ-დარღვევათა სიმძიმეს, კერძოდ, გადასახადების გამოანგარიშებას და დოკუმენტების წარუდგენლობის გამო ბანკში ოპერაციების შეჩერება, ყველაფერს რომ თავი დავანებოთ, ამძიმებს გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ მდგომარეობას და ხშირად აკოტრებს კიდევ მას. ამიტომ აღენიშნაეთ რა მეურნე სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაზე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის აუცილებლობას, საჭიროდ მიგვაჩნია მისი განხორციელების პროცედურების სრულყოფა.

სახელმწიფო კონტროლისაგან აუდიტის არსებით განმასხვავებელ ნიშანს წარმოადგენს მისი ნამდვილი დამოუკიდებლობა და უფრო მაღალი სპეციალიზაციის, პროფესიული მოთხოვნის დონე, რომელიც უზრუნველყოფილი უნდა იყოს აუდიტორების პერიოდული ატესტაციით და აუდიტორული საქმიანობის პერიოდული ლიცენზიებით. აუდიტორების დაინტერესება კლიენტის მყარი ფინანსური მდგომარეობით და მასთან გრძელვადიანი თანამშრომლობით ხელს უწყობს კლიენტის ფინანსურ საქმიანობაზე წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის განვითარებას, რაც გამოიხატება ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, საგადასახადო, საფინანსო, საბანკო კანონმდებლობის საკითხებზე მუდმივი და ეფექტური კონტროლის გაწევამი.

შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და საქართველოში შესამუშავებელ აუდიტის სტანდარტებს შორის განსხვავება არ იქნება უფრო მნიშვნელოვანი, ვიდრე ამას ადგილი აქვს ცალკეულ განვითარებულ ქვეყნებში (მაგ., აშშ-სა და დიდ ბრიტანეთის ან საფრანგეთის ეროვნულ სტანდარტებს შორის). ეროვნული სტანდარტების გათვალისწინებისას, ქართველ აუდიტორებს შესაძლებლობა ექნებათ თავიანთი მუშაობის ხასიათით და ხარისხით არსებითად მიუახლოვდნენ საერთაშორისო მოთხოვნებს.

საქართველოში 1992-2004 წლებში მომხდარმა პოლიტიკურმა და ეკონომიკურმა ცვლილებებმა გამოიწვია ეკონომიკის სრული რღვევა და ეროვნული პროდუქციის წრმოების განადგურება, ქონების დატაცება, გასხვისება და კორუფციის აღზევება მოითხოვს რადიკალური ზომების გატარებას, გლობალიზაციის პროცესში ჩართვას საკუთარი მეურნეობრივი ავტონომიით, და ამის შემდეგ აუდიტორული საქმიანობის მოწესრიგებას. აღნიშნულ მოთხოვნათა

უგულებელყოფამ, არასწორმა ეკონომიკურმა პოლიტიკამ და შეცდომებმა გამოიწვია „ვარდების რევოლუცია“ და დადგა ეკონომიკური განახლება-აღორძინების ღონისძიებათა გატარების აუცილებლობის პრობლემები.

ურიგო არ იქნება, თუ აქვე აღვნიშნავთ, რომ საქართველოს მოსახლეობა უძველესი მიწათმოქმედების, მესაქონლეობის და მასთან შესაბამისი მრეწველობის მქონე ხალხია და თუ ერი ვერ შეძლებს კაპიტალდაგროვების ეპოქის მანიკიერი მხარეების დაძლევას და ტრადიციული თვითმყოფადობის დაცვას, მოდერნიზებულ პირობებში მის შენარჩუნებას, განწირულ აბორიგენტთა ხვედრს გაიზიარებს.

ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული ინფორმაცია საიმედო მაშინ იქნება, თუ იგი სრულიად ნეიტრალურია და მოპირისპირეთა შორის სამართლიანია, რაც მხოლოდ იდეაშია შესაძლებელი. ფინანსური ანგარიშგება და მასზე ჩატარებული აუდიტი არ უნდა ჩათვალოს ნეიტრალურად, თუ მასში ასახულია წინასწარ შერჩეული ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გავლენას მოახდენს მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე, პარტნიორობა, კომპანიონთა, მოწილეთა და დაქირავებულთა შორის ვინმეს სასარგებლო, წინასწარ განზრახული შედეგების (ე.ი. ყველა სახის მოგების) მისაღებად. ე.ი. დაწესებული ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლები არ უნდა ექცეოდნენ მხოლოდ იმ ინტერესთა ჩარჩოებში, ვინც მას აწესებს ან ვინც ეკონომიკას (წარმოებას, ბიზნესს და შესაბამის ფინანსებს) განკარგავს და წარმართავს, ისინი ნეიტრალურ აუდიტორულ განსჯას და დასკვნას უნდა ექვემდებარებოდნენ.

განსაკუთრებით აღსანიშნავია მაკონტროლებელ ორგანოთა გაუმართლებელი სიმრავლე, რაც იწვევს ფუნქციათა დუბლირებას და აღრევას. ასეთ პირობებში იქმნება კონტროლის რთული და წინააღმდეგობრივი სისტემა, რაც ტვირთად აწევბა მეწარმეობას და ნოყიერ ნიადაგს უქმნის კორუფციას.

სახელმწიფო ეროვნული ეკონომიკის მართვას ვერ განახორციელებს მართვის ფუნქციების: დაგეგმვის, აღრიცხვის, საწარმოთა სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ანალიზის, საფინანსო და აუდიტორული კონტროლის, სახალხო კონტროლის გარეშე. მათ არსს და შინაარსს საფუძვლად უდევს საკუთრების ნორმებზე აშენებული საწარმოთა ორგანიზაციული ფორმები და სტრუქტურები. მამასადაბე, თუ გვაქვს სახელმწიფო უწყებრივი სტრუქტურები, გარკვეულწილად საჭიროა გვექონდეს უწყებრივი მაკონტროლებელი ორგანოებიც. ეს თვით საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნით არის ნაკარნახევი.

გვერდი არ შეიძლება ავუაროთ ისეთ აქტუალურ პრობლემას, როგორიცაა საქართველოს ეროვნული ანტიკორუფციული პროგრამის ძირითადი მიმართულება. უნდა დამუშავდეს საუწყებო, არასაუწყებო და საზოგადოებრივი კონტროლის ფორმები და სისტემები, რადგან სათანადოდ აუდიტორული ფირმებიც არ მუშაობენ. ანტიკორუფციული პროგრამის ძირითადი მიმართულების კანონში არაფერია ნათქვამი სამოქალაქო საზოგადოების განვითარების ელიტაზე-მეცნიერებაზე, მის როლზე, კონტროლის და საზოგადოებრივი კონტროლის განხორციელებისა და განვითარების პერსპექტივებზე.

ქართულ ეკონომიკურ ლიტერატურაში გამოითქმება მეტისმეტად გაზვიადებული მოსაზრება აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვასთან დაკავშირებით. „განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, საქართველომ უკვე დაიწყო საერთაშორისო სტანდარტებისა და ნორმების მიღება ეკონომიკური საქმიანობის სხვადასხვა სფეროში. მათ შორის, აღსანიშნავია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ ოფიციალურად მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ ოფიციალურად მიღებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ეროვნულ სტანდარტებად მიღება. საქართველომ ეროვნულ სტანდარტებად მიიღო როგორც აღრიცხვის, ისე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“¹.

რასაკვირველია, ასეთი დამოუკიდებელი საზოგადოებრივი გაერთიანებები მაღალი პროფესიონალიზმით ხასიათდებიან და მათ მიერ მიღებული სტანდარტები კვალიფიკურადაა შესრულებული, მაგრამ მათი გადაწყვეტილებები სარეკომენდაციო და დამხმარე ხასიათის უნდა იყოს. სადავო არ არის, საერთაშორისო სტანდარტები მთლიანობაში ასახავს სისტემის პროცესს და გარკვეულ მოთხოვნებით შეესაბამება საერთაშორისო კრიტერიუმებს. ისინი მაინც ზოგადია და ადგილობრივი ინტერესებიდან გამომდინარე, მოითხოვს დეტალიზებას, რადგანაც ბუნებრივი ადამიანური თვისებებიდან გამომდინარე, რაც არ უნდა სამართლიანობასა და პატიოსნებას იცავდეს ბიზნეს-მენ-ინვესტორი თუ მევახშე, მისთვის ყოველთვის რჩება უპირატესი ინტერესი მიიღოს მაქსიმალური მოგება, ხოლო მოსახლეობა კი მიიღწვის იმისაკენ, რომ რაც შეიძლება ნაკლები ხარჯი გაიღოს და

¹ „რა არის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“, ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, 2000 წ. 2, გვ. 3.

უმართებულად არავის არაფერი დაუთმოს. მაშასადამე, აქ აუცილებელია მარეგულირებელი აქტების მოწესრიგება და გატარება.

ამით ქართული აუდიტი თავისი პარამეტრებით მიუახლოვდება საერთაშორისო აუდიტს და შეძლებს შეამციროს უცხოელი ინვესტორებისათვის რისკების პრობლემის სიმწვავე საქართველოში კაპიტალდაბანდების მიმართებით. ამასთანავე დაბრკოლება უნდა შეექმნას უხარისხო (ე.ი. არაკეთილსინდისიერ ან არაკვალიფიციურ) აუდიტს. მსგავს მოვლენას უწოდებენ „შავ აუდიტს“, „აზრის ყიდვას“ და ა.შ. ჩვენს ქვეყანაში ასეთი მოვლენის მასშტაბების შესახებ მსჯელობა ჯერ-ჯერობით ძნელია, თუმცა ასეთ მოვლენებთან ბრძოლა სამამულო აუდიტის ერთ-ერთ ძირითად ამოცანას უნდა წარმოადგენდეს.

მსოფლიო გამოცდილება გვიჩვენებს, აუდიტორული ორგანიზაციების მუშაობის ხარისხის კრიტერიუმად მიღებული უნდა იქნას აუდიტორული სტანდარტების დაცვის მდგომარეობაც (დონე). ასეთი მიდგომა უნდა გავრცელდეს ჩვენს ქვეყანაში იმიტომ, რომ რესპექტაბელური აუდიტორული ფირმები აუდიტორულ სტანდარტებს დაიცავენ უფრო მაღალ დონეზე, ვიდრე „შავ აუდიტში“ დასპეციალიზებული „ერთდღიური“ ფირმები.

მომავალში საქართველოს ეკონომიკის ფინანსური და ეკონომიკური ბერკეტების გაწონასწორებასთან ერთად მკვეთრად უნდა გარდაიქმნას მუშაობა, რაშიც აუდიტორულმა კონტროლმა დიდი როლი უნდა შეასრულოს ეროვნული, ადგილობრივი ეკონომიკის დაცვისა და სამართლიანი ეკონომიკური ურთიერთობების მოწესრიგების საქმეში.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის
თემა (თავი 3) – აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია:

1. აუდიტის სახეები და ეტაპები;
2. ინფორმაციის გამოყენების პოზიციიდან შიდა და გარე აუდიტის მიმოხილვა;
3. გადახდებისა და ბეგარების აუდიტის დახასიათება;
4. რა კავშირებია აუდიტსა და საფინანსო კონტროლს შორის;
5. სავალდებულო და საინიციატივო აუდიტი;
6. აუდიტორის ეთიკური ქცევის მოკლე მიმოხილვა;
7. აუდიტისა და რევიზიის განმასხვავებელი ნიშნები;
8. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა;

9. აუდიტორული – სამსახურების – სტრუქტურა – (ინ-
ლივიდი, ჯგუფი, პარტნიორი, ასისტენტი, თანამშრომელი, პირამიდა
და ა.შ.);

10. აუდიტორულ შემოწმებაში რა ძირითადი ეტაპები შეიძლება
იყოს;

11. აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში;

12. აუდიტორული მომსახურების სახეები;

13. საქართველოში აუდიტორული სამსახურების გამოჩენა და
მათი საქმიანობა, ზოგადი მიმოხილვა;

14. საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფის
პრობლემები და პერსპექტივები.

თავი 4. აუდიტის მეთოდოლოგია და აუდიტორული სტანდარტები

§1. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია და აუდიტი

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ) წარმოადგენს ბუღალტერთა მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელიც ოფიციალურად დაფუძნდა 1977 წელს. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მისიაა ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, გააძლიეროს ბუღალტერის გლობალური პროფესია და თავისი წვლილი შეიტანოს საერთაშორისო ეკონომიკის განვითარების დაჩქარებაში, ამ სტანდარტების კონვერგენციის პროცესის ხელშეწყობით და გამოეხმაუროს საზოგადოებისათვის საინტერესო პრობლემებს, რომლებიც ყველაზე მეტად საჭირო იქნება ბუღალტრის პროფესიის კომპეტენციისათვის.

როგორც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის წესდებაში აღნიშნული, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მისია მსოფლიო მასშტაბით ბუღალტრის განვითარება და გაძლერებაა ჰარმონიული სტანდარტების მეშვეობით, რათა შესაძლებელი გახდეს მუდმივად მაღალი ხარისხის მომსახურების გაწევა საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ. თავისი მისიის შესასრულებლად, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს დაარსებული აქვს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (LAASB), რომელიც მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში, შეიმუშავებს და გამოსცემს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების უმაღლესი ხარისხის სტანდარტებს მთელ მსოფლიოში გამოსაყენებლად საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ. დამდგენი დამოუკიდებელი ორგანოს, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიზანია ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების უმაღლესი ხარისხის სტანდარტების შემუშავებითა და საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების კონვერგენციის ხელშეწყობით, რათა ამ გზით აამაღლოს პროფესიული პრაქტიკის ხარისხი მთელ მსოფლიოში და მოიპოვოს ასევე საზოგადოების ნდობა მსოფლიო მასშტაბით. ე.ი. აუდიტორისა და

მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭოს დაკისრებული აქვს საერთაშორისო სტანდარტების კომპლექტის შემუშავება, რომელიც საყოველთაოდ იქნება აღიარებული მთელ მსოფლიოში. (შენიშვნის სახით აქვე უნდა ითქვას, რომ საყოველთაოდ ასაღიარებელი სტანდარტები აუდიტში შეიმუშავა მონიტგომერმა, რომელიც შემდგომში აღიარებული იქნა საბჭოს მიერ საერთაშორისო სტანდარტებად და წინამდებარე სახელმძღვანელო აგებულია მის ნაშრომებსა და წინადადებებზე).

ამ ამოცანის (ერთიანი უნიფიცირებული სტანდარტების დასაწერგად და სახელმძღვანელოდ) შესასრულებლად, საბჭო თანამშრომლობს ეროვნული სტანდარტების დამდგენ ორგანოებთან და ხელმძღვანელობს ერთობლივ პროექტებს, ეროვნული საერთაშორისო სტანდარტების კონვერგენციის ხელშეწყობის მიზნით და აუდიტის და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად.

2003 წლის ნოემბერში ბსფ-მ საერთაშორისო მარეგულირებელი ორგანოების მხარდაჭერით დაამტკიცა მთელი რიგი რეფორმები, რომლის მიზანია ბსფ-სადმი ნდობის ამაღლება იმ თვალსაზრისით, რომ ბსფ სათანადოდ რეაგირებს საზოგადოების ინტერესებზე და დაამკვიდრებს უმაღლეს სტანდარტებს და პრაქტიკას აუდიტსა და მარწმუნებელ მომსახურებაში.

აუდიტი, ზემოაღნიშნული განმარტებათა შესაბამისად არის ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის შემოწმებითი კვლევა, ზოლო მარწმუნებელი მომსახურება იქნება ისეთი გარიგების სამეურნეო ოპერაციათა წესების დაცვისა და მათი ფაქტობრივი მდგომარეობის შეფასებები (განსჯები), რომლებიც იძლევიან სამეურნეო სუბიექტის დახასიათებას. აღნიშნული ფუნქციებისა და მიზნების შესასრულებლად მუშავდება და გამოიყენება სტანდარტები, რომლებიც ადგენენ საერთო წესებს აუდიტის ჩატარებაზე; აუდიტორული შემოწმების მასშტაბებზე; აუდიტორთა ანგარიშის სახე-ფორმებზე; აუდიტის მეთოდოლოგიაზე; ასევე აუდიტის ჩატარების საბაზო პრინციპებზე, რომლებსაც განუხრელად უნდა ატარებდნენ ამ პროფესიის წარმომადგენლები. აუდიტორი, რომელიც უშვებს გადახრებს სტანდარტებით გათვალისწინებული მითითებისადმი მზად უნდა იყოს ახსნას მისი მიზეზები.

ტრანსნაციონალური კორპორაციების განვითარებისა და ინტეგრაციის გავრცელების შესაბამისად, გაფართოვდა და გაიზარდა აუ-

დიტორული ფირმები და ჯგუფები, რომლებმაც შექმნეს (განაპირობეს) სტანდარტების უნიფიკაციის პერმანენტული სრულყოფის შესაძლებლობები და ღღეისათვის უკვე დამუშავებულია და მოქმედებენ: ნაციონალური და საერთაშორისო, პარალელურად (მასთან ერთად) შიდასაფირმო სტანდარტები. აუდიტის ნაციონალური სტანდარტები ყველა ქვეყანაში არსებობენ და მოქმედებენ საერთაშორისო სტანდარტებთან ერთად შეთანხმებით. მათი მიზანია იმ ადგილობრივ თავისებურებათა მისადაგება საერთაშორისოსადმი, რომელიც თავისებურებით გამოირჩევა და საერთაშორისო სტანდარტებში ზოგადიდან არ არის გამოყოფილი და ადგილობრივ მოვლენას ახასიათებს. ასეთები შეიძლება იყოს ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგების სპეციფიკა, მათი მოცულობა და დანიშნულება; ეკონომიკის განვითარების მიმართულება; ადგილობრივი ბაზრის კონკურენცია; ეკონომიკის რეგულირება და ა.შ.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მოქმედებენ ყველა დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარების დროს და ასევე აუდიტის თანამდევ მომსახურების პირობებში. ამასთან, ისინი არ უარყოფენ ადგილზე შექმნილ თუ შემუშავებულ სტანდარტებს და იყენებენ ერთიანი შემოწმების (აუდიტის) დასკვნებისათვის.

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკის საერთაშორისო კომიტეტმა ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს სახელით გამოცა აუდიტის ჩატარების და თანამდევ მომსახურების საერთაშორისო, პირველადთან შედარებით განახლებული და საყოველთაო სტანდარტების ბაზაზე გადამუშავებული აუდიტის ჩატარების საერთაშორისო სტანდარტები, რომელთა ზოგადი დახასიათება და მიმოხლევა მოცემულია შემდგომ პარაგრაფებში.

შიდასაფირმო სტანდარტები არის ინდივიდუალური, ცალკეული აუდიტორისა და ფირმისათვის სამუშაო სტანდარტები ანუ აუდიტორთა წევრებისათვის საქმიანობის წესები (სტანდარტები). ეს არის სახელმძღვანელო ინსტრუქციების კრებული და წარმოადგენს საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების დეტალიზაციას, რომელსაც საერთო სტანდარტები დაყავს კონკრეტულ მეთოდუკასა და კონკრეტულ მითითებამდე აუდიტორული შემოწმების განსახორციელებლად.

შიდასაფირმო აუდიტი შინაარსში შეიძლება იყოს: შეთანხმებათა მიზანი; ბიზნესის მიმოხილვა; შესაძლო რისკის შეფასება; შიდა კონტროლის აუდიტის სტრატეგიის შემუშავება (განსაზღვრა) და 88

შეფასება; კონტროლის სისტემის ეფექტურობის შეფასება; დამოუკიდებელი გამოკვლევის გეგმა და გამოკვლევა; აუდიტორული შემოწმების დამთავრება; დასკვნების წარდგენა და ა.შ.

§2. აუდიტის სამართაშორისო სტანდარტების შემქმნის მეთოდოლოგიური საფუძველები და მისი შინაარსი

აუდიტი თავისებური ექსპერტიზაა ბიზნესში, როგორც ფინანსურ-ეკონომიკური მაჩვენებლების სანდოობის შემოწმებისათვის, ასევე სამეურნეო საქმიანობის გაუმჯობესებისათვის, დანახარჯების რაციონალიზაციის და მოგების ოპტიმიზაციის, რეკომენდაციების შემუშავებისათვის. იგი უფრო ფართო შინაარსისაა, ვიდრე რევიზია და კონტროლი. აუდიტი ადგენს, რამდენად შესაბამეა ბუღალტრული აღრიცხვა და საქმის წარმოების ორგანიზაცია დადგენილ წესებს და ნორმატივებს. აუდიტი კომპანიის (ეკონომიკური სუბიექტის) ანგარიშების შემოწმებაა (რევიზია) კვალიფიციური სპეციალისტების (აუდიტორების) მიერ დადგენილი აღრიცხვის წესებთან, სტანდარტებთან მისი შესაბამისობის დასადგენად. ამ საქმით დაკავებულნი არიან სპეციალიზებული აუდიტორული ფირმები (ორგანიზაციები) და ინდივიდუალური აუდიტორები. ფინანსური ანგარიშების მიზანია აუდიტორს მისცეს შესაძლებლობა გამოხატოს თავისი მოსაზრება და შეადგინოს დასკვნა: მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ამ ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, რომელიც აუდიტის არსისა და ფუნქციის გამოყენების თვალსაზრისით აუდიტისა და მისი თანმხლები საშუალებების, ნორმებისა და გამოყენების რეკომენდაციებით თვისებრივ მახასიათებელ ერთობლიობათა სტანდარტებად ჩამოყალიბდა. მათი შინაარსი მდგომარეობს შემდეგში:

1. სტანდარტი – ფინანსური ანგარიშების შემოწმების მიზნები და მოცულობა – აღწერს აუდიტორების მიერ ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების საერთო ამოცანებს და მოცულობას, ასევე საწარმოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

2. სტანდარტი – აუდიტორების წერილი-ვალდებულება კლიენტის წინაშე – აღწერს აუდიტორის წერილის შინაარსს კლიენტისადმი, ახდენს აუდიტორის თანხმობის დოკუმენტურ დასაბუთებას

გაკეთებულ წინადადებებზე; ადგენს აუდიტორული სამუშაოს ანგარიშგების ფორმას;

3. სტანდარტი – აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები – განსაზღვრავს ძირითად პრინციპებს: ერთობლიობა (მთლიანობა), ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა, კონფიდენციალობა, ცოდნა და კომპეტენტურობა, დოკუმენტური გაფორმება, დაგეგმვა, აუდიტორულ მტკიცებულებათა მიღება, სხვა აუდიტორების მუშაობის შედეგების გამოყენება, აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმება, მიღებულ დასკვნათა ანალიზი, ანგარიშგების შედგენა.

4. სტანდარტი – დაგეგმვა – ადგენს დაგეგმვის პროცესის ძირითად ელემენტებს და საგეგმო სამუშაოების პრაქტიკულ მაგალითებს.

5. სტანდარტი – სხვა აუდიტორების მუშაობის შედეგების გამოყენება – გადმოსცემს აუდიტორული დასკვნის მოსამზადებლად აუდიტორის მიერ სხვა დამოუკიდელი აუტორების მუშაობის შედეგების გამოყენების წესს, რომლებსაც ურთიერთობა აქვთ მოცემული უკვე შემოწმებული ობიექტის ერთი ან რამდენიმე ქვედანაყოფის, ფილიალის, შვილობილი საწარმოს და სხვათა ფინანსურ ანგარიშებთან რომელიც შესამოწმებელი საწარმოს ანგარიშგებას უნდა დაერთოს.

6. სტანდარტი – ბუღალტრული აღრიცხვის გამოსაყენებელი სისტემების და შიდა კონტროლის საშუალებების რისკის შეფასება – განიხილება საღრიცხვო სისტემები, შიდა კონტროლის ელემენტები, შეზღუდვები და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა კონტროლის შესწავლასთან და შეფასებასთან.

7. სტანდარტი – აუდიტორული მუშაობის ხარისხის კონტროლი – შეიცავს აუდიტორული ფირმის მიერ დამტკიცებული ცალკეული აუდიტის მიხედვით განხორციელებული კონტროლის ოპერაციებს; ახდენს განსხვავებათა დაფიქსირებას აუდიტორული ფირმის მიერ განხორციელებულ ცალკეულ შემოწმებათა კონტროლსა და კონტროლის საერთო ხარისხს შორის; ცალკეული შემოწმებების განხორციელების მიზნით, აფიქსირებს აუდიტორის მიერ ფუნქციების თანაშემწეებზე გადაცემის პროცესს, რაც მიზნად ისახავს ამ შემოწმებათა სათანადო ხარისხის უზრუნველყოფას. სტანდარტის დანართებში მოცემულია ხარისხის კონტროლის პროცედურების მაგალითები.

8. სტანდარტი – აუცილებელი მტკიცებულებები – აუდიტორის მიერ დასკვნების მომზადებისას მისაღები ცნობები, რომლებსაც ეფუძნება აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ნაჩვენებია

აუდიტის მონაცემების ბუნება და წყაროები. აგრეთვე ამ მონაცემების და მათი მიჯლების მეთოდების საკმარისობა და ვარგისიანობა.

9. სტანდარტი – დოკუმენტაცია – გადმოგეცემს აუდიტორის მიერ შედგენილ სამუშაო ქაღალდების ფორმას და შინაარსს, ასევე მათი შენახვის წესებს.

10. სტანდარტი – შიდა აუდიტორული მუშაობის შედეგების გამოყენება – ითვალისწინებს იმ პროცედურებს, რომლებიც უნდა განიხილოს დამოუკიდებელმა აუდიტორმა შიდა აუდიტორის მუშაობის შეფასებისას.

11. სტანდარტი – ტყუილი და შეცდომა – ამ სტანდარტში აუდიტორის ყურადღება ექცევა მატერიალურად არასარწმუნო ინფორმაციის გამოვლენას და აუდიტის დაგეგმვის აუცილებლობას არსებითი დარღვევების გამოვლენის შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რომლებიც წარმოიქმნება ტყუილის ან შეცდომის შედეგად; მოცემულია იმ გარიგებათა და მოვლენათა მაგალითები, რომლებიც ზრდიან ტყუილის ან შეცდომის რისკს.

12. სტანდარტი – ანალიზური შემოწმება – აღწერს შემოწმების პროცესში აუდიტორის მიერ განხორციელებულ ქმედებათა არს, აღრნიშნავს მათი ჩატარების ამოცანებს და მიუთითებს დროს, ასევე აღწერს თუ როგორ უნდა შეისწავლოს აუდიტორმა უჩვეულო გადახრების ფაქტები.

13. სტანდარტი – აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ – მოცემულია ანგარიშგების ფორმა და შინაარსი, ნაჩვენებია მისი განმასხვავებელი ვარიანტები: უპირობო დასკვნა, დასკვნა შენიშვნებით, უარყოფითი დასკვნა, უარი დასკვნის გაცემაზე.

14. სტანდარტი – სხვა ინფორმაცია შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ – ახსნილია „სხვა ინფორმაციის“ ცნება (როგორც ფინანსური, ასევე არაფინანსური), რომელიც აისახება აუდიტორის ანგარიშგებაში; გამხილულია მისი ანალიზის საკითხები და სხვა.

15. სტანდარტი – მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების გამოყენება აუდიტში – ნაჩვენებია გამოყენებული პროცედურები, როცა აუდიტორული შემოწმება სრულდება მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების სისტემაში. მოცემულია აუდიტორის მომზადებისადმი და მისი კვალიფიკაციისადმი წაყენებული მოთხოვნები, აგრეთვე პირობები, რომლებიც უნდა დაიცვას აუდიტორმა ამ სამუშაოს თავის თა-

ნაშემწეებზე გადაცემისას ან სხვა აუდიტორების საქმიანობის შედეგის გამოყენებისას.

16. სტანდარტი – აუდიტის ჩატარება კომპიუტერის გამოყენებით – მოიცავს რეკომენდაციებს აუდიტში კომპიუტერული მეთოდების გამოყენების შესახებ, განსაკუთრებით შემოწმებული მეთოდების პროგრამული უზრუნველყოფის მიმართ. განიხილება აუდიტის შესაძლო შემთხვევები და კომპიუტერული მეთოდების ძირითადი ეტაპები, აგრეთვე ის ფაქტორები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იყოს მათი გამოყენების შესახებ საკითხის გადაწყვეტისას და სხვა.

17. სტანდარტი – დაინტერესებული მხარეები – განხილულია ის პროცედურები, რომელთა შესწავლაც აუცილებელია იმ აუდიტორულ მტკიცებულებათა მიღებისას, რომლებიც ეხება დაინტერესებული მხარეების ოპერაციებს. ეს რეკომენდაციები ეხმარება აუდიტორს დაადგინოს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ ტყუილი ინფორმაციის წარდგენის ფაქტი დაინტერესებულ მხარეებთან კავშირების და ერთობლივი ოპერაციების შესახებ.

18. სტანდარტი – ექსპერტის მუშაობის გამოყენება – მითითებებს აძლევს აუდიტორს ექსპერტის (სპეციალისტის) მუშაობის გამოყენების და შეფასების შესახებ. მოცემულია მსგავსი სიტუაციების მაგალითები და რეკომენდაციები, რომლებიც შეეხება ექსპერტის კვალიფიკაციას, კმპეტენტურობას და ობიექტურობას.

19. სტანდარტი – აუდიტორული შერჩევა – განსაზღვრავს იმ ფაქტორებს, რომლებსაც სწავლობს აუდიტორი აუდიტორული ნიმუშების შერჩევის და აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასების დროს; ახასიათებს შერჩევის რისკს, სერთიფიკაციას, შერჩევის შეცდომების პროგნოზირების ხერხებს.

20. სტანდარტი – მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების გამოყენების გავლენა სააღრიცხვო სისტემისა და შიდა კონტროლის შეფასებაზე – ითვალისწინებს სააღრიცხვო სისტემის და შიდა კონტროლის თანმხლები სახეების შესწავლას და შეფასებას მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების პირობებში. ეს სტანდარტი წამოადგენს 6 და 15 სტანდარტებზე დანამატს.

21. სტანდარტი – აუდიტორის ანგარიშგების შედეგის თარიღი. ფინანსური ანგარიშგების პუბლიკაციის შემდგომი ასახვა – მოცემულია მითითება საწარმოს მდგომარეობის და აუდიტორის მოვალეობის შესახებ აუდიტორული ანგარიშგების თარიღის, აუდიტორული პასუხისმგებლობის, ბალანსის შედეგის თარიღის შემდეგ.

სტანდარტში ჩამოთვლილია ის ღონისძიებები, რომლებიც უნდა განხორციელოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე აუდიტორული დასკვნის შედგენის შემდეგ; შექმნილი მდგომარეობის გამოსავლენად, აგრეთვე ამ მოვლენებისა და ფინანსური ანგარიშგების პუბლიკაციის შემდეგ აღმოჩენილი ამა თუ იმ ფაქტის მიმართ გასატარებელი ღონისძიებები.

22. სტანდარტი – საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია (ხელმძღვანელობის ახსნა-განმარტებანი) – აუდიტორის ყურადღების აქცეპტირებას ახდენს ხელმძღვანელობის ინფორმაციის გამოყენებაზე (როგორც აუდიტორულ მტკიცებულებაზე და მისი მიღების გარემოებებზე).

23. სტანდარტი – აუდიტორის მიერ საწარმოს მუდმივი ფუნქციონირების შესაძლებლობის შეფასება – აღგენს აუდიტორის იმ სიტუაციის ვალდებულებას, როდესაც საწარმოში მუდმივი ფუნქციონირების პრინციპი (როგორც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლის შესაბამისობა), კითხვის ნიშნის ქვეშ დგება.

24. სტანდარტი – აუდიტორის სპეციალური ანგარიშები – იძლევა მითითებას სპეციალური მიზნობრივი აუდიტორული ანგარიშგების შედგენის შესახებ (საკონტრაქტო შეთანხმებათა გამოყენება, ფინანსური ანგარიშგების განსაკუთრებული მუხლები და სხვა).

25. სტანდარტი – მატერიალური (არსებითობა) და აუდიტორული რისკი – აღწერს მატერიალურობის (არსებითობის) და აუდიტორული რისკის კონცეფციას, აუდიტორის მიერ მათ გამოყენებას აუდიტის დაგეგმვის და განხორციელების დროს, მისი პროცედურების შედეგების შეფასებისას.

26. სტანდარტი – სააღრიცხვო შეფასებათა აუდიტი – იძლევა რეკომენდაციებს აუდიტის პროცედურების შესახებ, რომლებიც უნდა გატარდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ბუღალტრულ შეფასებათა სიზუსტის დასადგენად საიმედო გარანტიის მიღების მიზნით. სტანდარტით, ბუღალტრული შეფასება განისაზღვრება, როგორც მიახლოებითი მაჩვენებელი, რომელიც გამოიყენება გაზომვის ზუსტი ხერხის არ არსებობის შემთხვევაში.

27. სტანდარტი – პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესწავლა – განიხილება შემთხვევები, როდესაც აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი აზრი პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რომელიც წარმოადგენს ოპტიმალურ შეფასებაზე და-

ფუძნებულ პროგნოზს ან კიპოთეზურ დებულებებზე დაფუძნებულ პროექტს.

28. სტანდარტი - აუდიტორის პასუხისმგებლობა საწყის ნაშთებზე საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების პირველი შემოწმებისას - იძლევა მითითებას საწყის ნაშთებზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ იმ პროცედურების დროს, როცა პირველად მოწმდება ფინანსური ანგარიშგება ან წინა წელს შემოწმებული იყო სხვა აუდიტორის მიერ.

29. სტანდარტი - საკუთარი და საკონტროლო რისკების და დამოუკიდებელ პროცედურებზე მათი გავლენის შეფასებები - მითითებებს იძლევა საკუთარი და საკონტროლო რისკების შეფასებაზე. მითითებები ეხება შეფასებების დამოუკიდებელი პროცედურების არს, მათი ჩატარების დროს და მოცულობის განსაზღვრის გამოყენებას, რითაც მიღწეული უნდა იქნას გამოვლენის რისკის შეზღუდვა მისაღებ დონემდე.

თანმხლები სამუშაოს ნორმები:

1. ნორმა - ვალდებულებათა ძირითადი პრინციპები მიმოხილვითა გამოყენების შესახებ - აღგენს აუდიტორის მიერ შეგროვებული ფაქტების განხილვის შესახებ შეთანხმების ძირითად პრინციპებს, რომ მოცემული ინფორმაცია არ წარმოადგენს საწარმოს მდგომარეობის ჭეშმარიტ და ზუსტ ასახვას მთლიანობაში.

2. ნორმა - ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა (ანალიზი) - აღწერს იმ პროცედურებს, რომლებიც უნდა შეასრულოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის (ანალიზის) ვალდებულების დროს. აგრეთვე იმ პროცედურებს, რომლებიც ეხება შედგენილი ანგარიშგების ფორმას და შინაარსს.

3. ნორმა - შეთანხმებული პროცედურების შესრულების ვალდებულებანი - აღწერს იმ ძირითად პრინციპებს და პროცედურებს, რომლებიც შეთანხმებისამებრ, გამოიყენება აუდიტორისა და კლიენტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული მუხლების მიხედვით. ასევე იძლევა ანგარიშგების შინაარსს მონაცემების შესახებ.

4. ნორმა - ვალდებულებები ფინანსური ინფორმაციის შესახებ - აშუქებს ფინანსური ინფორმაციის შეგროვებაზე ვალდებულებათა პრინციპებს, პროცედურათა სახეებს, ბუღალტრული ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს.

ეკონომიკის საბაზრო პრინციპებზე გადაყვანამ წარმოქმნა ისეთი სანსახურების და სამუშაო ინსტრუმენტარის ჩამოყალიბების აუ-

ცილებლობა, რომელიც მსოფლიო მასშტაბით და ასევე ცალკეულ ქვეყნებში შეძლებდა ეკონომიკურ სიბიექტებთან ჯანსაღი ურთიერთობის დამყარებით შეექმნა უტყუარი ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რამდენად სრულად არის ასახული მის ბუღალტრულ ანგარიშგებასა და აღრიცხვის დოკუმენტურ ჩანაწერებში ფაქტობრივად გაწეული დანახარჯები, მიღებული შემოსავლები და ფინანსური შედეგები; ასევე წარმოების საშუალებები და მთელი ქონების რაციონალურად, მიზანშეწონილად გამოყენების შესაძლებლობა, ამასთან, მათი გამოყენებისა და ეფექტურობის ამაღლების პირობები. საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის საწყის ეტაპზე საქართველოში აუდიტორული სამსახურის დასაწესებლად არ არსებობდა არც სათანადო ინსტრუქციები, არც სამუშაო იმსტრუქციები და არც აუდიტის ჩატარების სტანდარტები.

აუდიტორული მომსახურების მსოფლიო პრაქტიკამ კი ცხადყო რომ ქვეყნის განვითარებისათვის, სხვა ღონისძიებებთან ერთად, აუცილებელია აუდიტორული საქმიანობის დანერგვა და წარმატებით განხორციელება, სხვა ქვეყნების გამოცდილებათა შემოქმედებითად გადმოტანა, სადაც აუდიტორული საქმიანობა უკვე წლების განმავლობაში ერთიანი სტანდარტებით ხორციელდება (მოქმედებს). მათ აქვთ საკუთარი თავისებურებები, რომლებსაც უთავსებენ, მიუსადაგებენ საერთაშორისოს ან ანვითარებენ საკუთარ სტანდარტებს საერთაშორისოს პარალელურად.

აღნიშნულ გამოცდილებათა დასაწერად „საქართველომ აღიარა რა, რომ სანდო ფინანსური ინფორმაცია საბაზრო ეკონომიკის ეფექტიანი ფუნქციონირების ძირითადი ელემენტია, ეროვნულ სტანდარტებად მიიღო როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“, საზღვარგარეთის იმ გამოცდილებათა გამოკლებით, რომ საქართველოს არ გაუთვალისწინებია ადგილობრივ თავისებურებათა შეყვანა ან მისადაგება სტანდარტებში, რაც გასათვალისწინებელია შემდგომისათვის. ეკონომიკური რეფორმის გაღრმავება და მაკროეკონომიკური სტაბილიზაციის მიღწევა შეუძლებელია ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების წინასწარ ეროვნულ სტანდარტებთან მისადაგების გარეშე. საერთაშორისო სტანდარტები ზოგადია და არ ასახავს (ითვალისწინებს) ადგილობრივ ინტერესებს. ამასთან, არაუარესის დასამალი არ არის, რომ ამა თუ იმ ქვეყნის ფიზიკურ ან იურიდიულ პირებს აქვთ საკუთარი, სპეციფიკური ინტერესები, ზოგ

შემთხვევაში ადგილობრივისაგან ანტაგონისტურიც კი და მათი გათვალისწინება აუცილებელია, განსაკუთრებით კომერციულ გარემოში.

დღეისათვის მოქმედი საერთაშორისო სტანდარტების შედგენა (დამუშავება) უკავშირდება კორპორაციებს, გაერთიანებებს და მსხვილ საერთაშორისო გარდაქმნებს, რამაც აუდიტორული საქმიანობის უნიფიკაციის აუცილებლობა წამოშვა (გასული საუკუნის 50-იანი წლები), და შემდგომ განზოგადდა ერთ კრებულში სახელწოდებით (GAAS).

შემდგომში ეს სტანდარტები სისტემაში იქნა მოყვანილი და მათგან გამომდინარე, მომზადდა 54 სტანდარტი, რომელიც სავალდებულოდ იქნა აღიარებული ამერიკის შეერთებულ შტატებში.

მიუხედავად GAAS-ის საერთაშორისო აღიარებისა, იგი საერთაშორისო სტანდარტებად არ იქნა მიღებული, თუმცა მისი 10 სტანდარტი გახდა ნაციონალური და საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების საფუძველი. მსოფლიო აუდიტის და ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციების ძალისხმევით მოხდა სხვადასხვა ქვეყანაში სტანდარტების შეჯერება, რომ ისინი ყველა ქვეყნისათვის გამზადარიყო მისაღები. ამის საფუძველზე „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) და აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) მიერ შემუშავებული იქნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISAS), ანუ როგორც მას ოფიციალურად უწოდებენ „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“. ეს სტანდარტები, ფაქტობრივად, CAAS გავრცობასა და განმარტებებს წარმოადგენს და საყოველთაოდ მიღებულ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებად ითვლება. ანუ იგი ფართო მნიშვნელობით, წარმოადგენს როგორც აუდიტის ჩატარების პროცესებს, ისე პროფესიული ქცევის პრაქტიკულ და თეორიულ სახელმძღვანელოს¹.

§3. აუდიტის ოფიციალური ტმენიკური დოკუმენტების ზოგადი დახასიათება

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტი მხედველობაში იღებს მსოფლიოში მიმდინარე მოვლენებს, აგრეთვე გამოვლენილ ქმედებათა აღსაკვეთ ღონისძიებათა აუცილებ-

¹ ნოდარ ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. 2005 წ. გვ. 192.

ბლობას. იგი მოვლენათა შესაბამისად, პერიოდულად და პერმანენტულად ახორციელებს შესწორებებისა და დამატებების შეტანასთან ერთად სრულიად ახალი სტანდარტების შემოღებას ან წინამორბედის გაუქმებას. აქედან გამომდინარე მოთხოვნებმა განაპირობა იმ ცვლილებებისა და დამატებების გატარება, რომელიც აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტის მიერ 1998 წელს გამოცემულ და აშშ საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს მიერ 1999 წელს თბილისში გამოცემულ „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“-ში (ნაწილი I და ნაწილი II) მთლიანად შეტანილია ასს (ISAS) აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტის მიერ შედგენილი სტანდარტები, დებულებები და სხვადასხვა საცნობარო მომენტები, ასევე გათვალისწინებულია 2004 წელს გამოცემული აუდიტის და მარწმნეხელის მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი, რომელიც ითვალისწინებს სტანდარტებში მომხდარ ცვლილებებს, ახალ დამატებებსა და მარწმნეხელის გარიგებების სტანდარტებს, (რაც საფუძვლად უდევს წინამდებარე წიგნის დაშუშაება-შედგენას).

ასს-ს შემოხსენებულ კრებულებში სტანდარტები და დებულებები თემატიკის მიხედვით 10 განყოფილებადაა წარმოდგენილი შემდეგი თანმიმდევრობით:

- ასს 100-199 „შესავალი, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“;
- ასს 200-299 „პასუხისმგებლობა, ზოგადი პრინციპები და პასუხისმგებლობა“;
- ასს 300-399 „დაგეგმვა, რისკის შეფასება და რეაგირება“;
- ასს 400-499 „შიდა კონტროლი“;
- ასს 500-599 „აუდიტორული მტკიცებულებანი“;
- ასს 600-699 „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“;
- ასს 700-799 „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება, წარდგენა“;
- ასს 800-899 „სპეციალიზებული სფეროები“;
- ასს 900-999 „დაკავშირებული მომსახურება“.

აღნიშნული 10-დან 8 განყოფილებაში შეტანილია ასს-ს 36 სტანდარტი, რომელიც ძირითადად აუდიტის ჩატარების პრინციპებს ეხება დაწყებული მისი დაგეგმვიდან, დამთავრებული აუდიტის შედეგებზე დასკვნის შედგენით და მისი შედგენისათვის სათანადო პროცედურების განხორციელების სტანდარტებით. მაგ., შიდა კონტრო-

ლი, აუდიტორული მტკიცებულება, სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება და სხვა, ანუ ისეთი სტანდარტები, რომლებიც განსაზღვრავენ აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ხარისხს, კონტროლს და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურულ საფუძვლებს¹.

■ ასს 1000-1100 „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები“ ძირითადად ეხება საბანკო ოპერაციების აუდიტს და მასთან ერთად განიხილება აუდიტის ის პროცედურები, რომლებიც ეხება კომერციულ ბანკებს.

- ასს 2000-2699 მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (მგასს).

მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა მიღებულია მარწმუნებელი (გარიგებების) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (მასს):

- მასს 3000 - მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტი;

- მასს 3000 - 3399 - გამოსაყენებელი ყველა მარწმუნებელი გარიგებისათვის;

- მასს 3400 - 3699 - სპეციალური სტანდარტები, სპეციალური ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება.

გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე (დასს):

- დასს 4000 - 4699 - დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები;

- დასს 4400 - გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების შეთანხმებაზე;

- დასს 4410 - გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ.

თანახმად აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ზემოხსენებული კრებულების („აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ და „აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი“ განმარტებებისა და მითითებების, სტანდარტების განყოფილებების ჯგუფები სტრუქტურ-

¹ ნოდარ ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. 2005 წ. გვ. 193.

რულად შეიცავენ შემდეგი შინაარსის მოთხოვნის პირობებს (შემდეგი შინაარსისაა):

შესავალი (100-199)

1. აუდიტის და მასთან დაკავშირებული საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა

2. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები

პასუხისმგებლობა (200-299)

3. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები

4. აუდიტის ჩატარების პირობები

5. აუდიტის საქმიანობის ხარისხის კონტროლი

6. დოკუმენტაცია

7. თაღლითობა და შეცდომა

8. კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს

აუდიტის დაგეგმვა (300-399)

9. დაგეგმვა

10. საქმიანობის ცოდნა

11. აუდიტორული არსებითობა

შიდა კონტროლი (400-499)

12. რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი

13. აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემის გარემოში

14. აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე

აუდიტორული მტკიცებულებები (500-599)

15. აუდიტორული მტკიცებულება

16. აუდიტორული მტკიცებულება – დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე

17. საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები

18. ანალიზური პროცედურები

19. აუდიტორული შერჩევა

20. ბუღალტრული შეფასებების აუდიტი

21. დაკავშირებული მხარეები

22. შემდგომი მოვლენები

23. ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა)
24. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია
 - სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება (600-699)
25. სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება
 - 26. შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება
 - 27. ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგებები (700-799)
 - 28. აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე
 - 29. შესადარი ინფორმაცია
 - 30. აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია
 - სპეციალიზებული სფეროები (800-899)
 - 31. აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე
 - 32. პერსპექტიული ინფორმაციის შემოწმება აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტები, ნაწ. 2 დაკავშირებული მომსახურება (900-999)
 - 33. გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ
 - 34. გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე.
 - 35. გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები (1000-1100)
 - 36. ბანკთაშორის დასტურის პროცედურები
 - 37. კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო - განცალკევებული მაკროკომპიუტერები
 - 38. კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო - ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები
 - 39. კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო - მონაცემთა ბაზის სისტემები
 - 40. ბანკის ზედამხედველობის და გარე აუდიტორების ურთიერთობა
 - 41. ცალკეული მოსაზრებები მცირე საწარმოთა აუდიტზე
 - 42. საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი
 - 43. ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან

44. რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი – კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) მახასიათებლები და მათი განხილვა

45. აუდიტის ჩატარების მეთოდთა კომპიუტერის მეშვეობით

46. ეკოლოგიური საკითხების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში

47. წლებთან დაკავშირებული პრობლემების მნიშვნელობა ხელმძღვანელობისა და აუდიტორებისათვის

48. აუდიტური შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები

49. სადისკუსიო დოკუმენტის შეფასება

50. აუდიტის პროფესია და გარემო.

ასს–ში 1998 წლის შემდგომ შეტანილი შესწორებები და დამატებები მართალია არსებითად ცვლიან აუდიტის ჩატარების სტანდარტების დებულებების ზოგიერთ წესს, მაგრამ ისინი მაინც მოქმედი სტანდარტებისა და დებულებების პრინციპებს ეფუძნება. ზოლო ახალ სტანდარტებში, აუდიტის ჩატარების მანამდე დაუდგენელი პრინციპებია დამატებით განხილული და, აქედან გამომდინარე, მათი დანერგვა გახდა აუცილებელი, ასეთებია:

- რწმუნებაზე გარიგება;

- კომუნიკაცია მართვაზე პასუხისმგებელ პირთა აუდიტის საკითხებზე;

- რეალური ღირებულების შეფასების და ახსნა-განმარტების აუდიტი;

- გარეშე მხარეებთან დადასტურება;

- სამეურნეო ერთეულის და მისი გარემოს შესწავლა და არსებითი უზუსტობების რისკის შეფასება;

- პროცედურებში აუდიტორების მიერ შეფასებულ რისკებზე რეაგირება;

- ელექტრონული კომერცია და მისი გავლენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე;

- აუდიტორის მიერ ანგარიშგების წარდგენა საერთაშორისო ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- ბანკების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

- წარმოებული ინსტრუმენტების (ინსტრუმენტარის) აუდიტი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები განსაზღვრავენ აუდიტის ჩატარების ანგარიშგების სა-

ხეობებს, მეთოდოლოგიას და აგრეთვე ძირითად პრინციპებს, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელონ ამ შემოწმების ყველა წარმომადგენლებმა. ასს მოცემული სტანდარტები და დებულებები, მათი შინაარსი და პროცედურები, ცალკეულ შემთხვევაში დამოკიდებულნი არიან ამა თუ იმ სტანდარტში გათვალისწინებული პრინციპების მოთხოვნებზე, რის გამოც იგი აღიქმება მთლიან ნორმატიულ დოკუმენტად. ასს აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე აუდიტორის ეთიკის კოდექსთან ერთად აუდიტორული საქმიანობის უმაღლეს მარეგულირებელ აქტად ითვლება. გამონაკლისის დაშვების თაობაზე წინასიტყვაობაში ნათქვამია: „გამონაკლისის შემთხვევაში აუდიტორმა, შეიძლება საჭიროდ ჩათვალოს სტანდარტებიდან გადახრა, რათა უფრო ეფექტურად განახორციელოს აუდიტის მიზანი. ამგვარ სიტუაციაში აუდიტორი მზად უნდა იყოს ასეთი გადახვევის დასასაბუთებლად“.

ასს აღიარებს მათ პრაქტიკულ საქმიანობაში რეალიზაციას, ქართულ სინამდვილესთან მორგებას, მის დანერგვას, საკონტროლოსარევიზიო საქმიანობის აუდიტორულ სიბრტყეზე გადაყვანას. ამას კი, ახლებური აზროვნება და შესაბამისი სპეციალისტების მომზადება სჭირდება, ამასთან აუცილებელია იმ ტრადიციების გათვალისწინებასაც მიექცეს ყურადღება, რომელიც დამკვიდრებული იყო ადგილობრივ აზროვნებაში.

მე-20 საუკუნის 70-80-იან წლებში გაიზარდა ინტერესი აუდიტორთა საქმიანობის და მოვალეობების მიმართ. ამას მოჰყვა აუდიტორის როლის და პასუხისმგებლობის განსაზღვრისათვის დასკვნის გამოტანის აუცილებლობა იმ შეუსაბამობათა სიტუაციის შესახებ, რომელიც არსებობდა აუდიტის პროცესის რეალურ შესაძლებლობებსა და იმ რეალობას შორის, რაც საზოგადოების აზრით მოეთხოვებოდა აუდიტს და რაც გარკვეული ჩარჩოებით იზღუდებოდა. აქედან გამომდინარე, გაძლიერდა აუდიტორული სტანდარტების საბჭოს აქტიურობა, რომელიც ამ შეუსაბამობათა ლიკვიდაციისაკენ იყო მიმართული. მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებლად აუცილებელი ხდება ფინანსური ანგარიშები (და ანგარიშგება) დამოწმებული იქნას აუდიტორის მიერ, რისთვისაც დაშვებული (რეკომენდირებული) იქნა გარკვეული ჯგუფების და ორგანიზაციების მოთხოვნები აუდიტის ჩატარების აუცილებლობაზე. ასეთ ჯგუფებს განეკუთვნებიან კრედიტორები ან პოტენციური კრედიტორები, სხვადასხვა საფონდო ბირჟები და სხვები, რომლებიც პოტენციური ინვესტორის სახელით გა-

მოდიან, აგრეთვე სამთავრობო ორგანიზაციები, რომლებიც არაკომერციული ორგანიზაციებიდან აუდიტის მიერ გამოშვებულ საფინანსო ანგარიშებს მოითხოვენ.

იმასთან დაკავშირებით, რომ კომერციული საიდუმლოებები და საწარმოს შიდა პირობების თუ კონკრეტულ წინააღმდეგობათა დაცულობის თვალსაზრისით გარკვეული მონაცემები დაფარვა-გასაიდუმლოებას დაექვემდებარა, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნების ჩარჩოები განისაზღვრა ფინანსური ანგარიშგების ჭრილში. აღნიშნულ გარემოებათა შესახებ მონტგომერი განმარტავს: „ანგარიშგების ჩარჩოებით განპირობებული შეზღუდვების გარდა, აუდიტის შესაძლებლობები ადმინისტრაციის გადაწყვეტილებებითაც იზღუდება. ადმინისტრაცია წყვეტს აღრიცხვისა და კონტროლის რომელი პროცედურა გამოიყენოს თავისი გარიგებების აღიქმისას. შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ადმინისტრაცია მოგების და დანახარჯების ანალიზს ეყრდნობა. ვერც ერთი სტრუქტურა ვერ მოგვცემს აბსოლუტურ გარანტიას, რომ ადმინისტრაციის მიერ დასახული საფინანსო აღრიცხვის ამოცანები 100 %-იანი სიზუსტით გადაწყდება. ანალოგიურად აუდიტორულ გარანტიებს თვით აუდიტის პროცესი და მისი ჩატარების ტექნიკა ზღუდავს. იდეალურია სიტუაცია, როცა აუდიტორს ფინანსურ ანგარიშში წარმოდგენილი ყველა ფაქტის თაობაზე საკმარისი რაოდენობის პირდაპირი დამამტკიცებელი საბუთი აქვს. ამის მიღწევა რეალურად შესაძლებელიც რომ იყოს, ეს კლიენტისაგან და ინფორმაციის მომხმარებლისაგან ძალზე დიდ ხარჯებს მოითხოვს. ასე რომ, ანგარიშის სალდოსა და ოპერაციების კლასის შემოწმებისას, აუდიტორი მოცემული მუხლის თაობაზე არსებულ ყველა ფაქტს როდი ამოწმებს. მას არ შეუძლია დოკუმენტში დაუფიქსირებელი მოვლენებისა თუ გარიგებების აუდიტი ჩაატაროს. იმის გამო, რომ მისთვის ხელმისაწვდომი ბევრი დასკვნა უფრო არწმუნებს, ვიდრე ამტკიცებს ჭეშმარიტებას, აუდიტორი მოკლებულია საშუალებას მიაღწიოს აბსოლუტურ სიზუსტეს“¹¹.

აუდიტის სპეციალობის შესწავლის მსურველებს საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, შესწავლილი უნდა ჰქონდეთ სულ

¹¹ ი. მონტგომერი. აუდიტი. „ფინანსები“ 91998 წ. მეორე გამოცემა). თბ., 2004 წ. გვ. 25.

მცირე, შემდეგი თეორიული საგნები:¹

- ფინანსური ანგარიშგების ანალიზი და კრიტიკული შეფასება;
- აუდიტი;
- კონსოლიდირებული ანგარიშგება;
- სახარჯთაღრიცხვო და მენეჯერული ბუღალტრული აღ-

რიცხვა;

- ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები;
- შიდა კონტროლის სისტემები;
- იურიდიული და პროფესიული მოთხოვნები, რომლებიც სპეციალიზებული ფუნქციის განხორციელებას ეხება;
- ფინანსურ ანგარიშგებასთან გაკავშირებული სტანდარტები.

ჩვენ კი მიგვაჩნია, რომ ჩამონათვალს უნდა დაემატოს ყოველივე ზემოხსენებულთა გამაერთიანებელი დისციპლინა „ეკონომიკური ანალიზი“. სტანდარტების ზემოთ ხსენებულ კრებულში მითითებულია, რომ „გარდა ამისა, მათ მოეთხოვებათ მინიმუმ შემდეგი საგნების ცოდნა:

- ეკონომიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის თეორიები;
- საწარმოთა ფინანსური მართვის ძირითადი პრინციპები;
- ბიზნესის ზოგადი ფინანსური ეკონომიკა;
- სამოქალაქო და სავაჭრო სამართალი;
- საინფორმაციო ტექნოლოგია და სისტემები;
- კანონი გაკოტრების შესახებ და მსგავსი პროცედურები;
- ფინანსური მომსახურებით, კონსულტაციებით და ა.შ. უზრუნველყოფა;

ნველყოფა;

- პროფესიული ქცევა და ეთიკა;
- სოციალური უზრუნველყოფა და შრომის კანონები;
- საგადასახადო კანონმდებლობა.

აუდიტის სპეციალობის შესწავლის მსურველებს გაეცლილ უნდა ჰქონდეთ საგნები იმ სისრულითა და სიღრმით, რომ შეძლონ შესაბამისი ფუნქციების მოსალოდნელი სტანდარტებით განხორციელება. ამის უზრუნველსაყოფად საჭირო იქნება შესაბამისი სასწავლო პროგრამების დეტალური განხილვა. ამასთან, კრებულში აღნიშნულია, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია ისეთი სტანდარტების შე-

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწ. 1, თბილისი, 1999 წ. გვ. 45.

ქმნა აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურებისათვის, რომლებიც ერთნაირად მიესადაგება ყველა სიტუაციას და ვითარებას, რასაც შეიძლება აუდიტორი წააწყდეს. სწორედ ამიტომ, აუდიტორმა მიღებული სტანდარტები უნდა ჩათვალოს ძირითად პრინციპებად, რომლის მიხედვითაც წარიმართოს მათ საქმიანობა.

§4. სტანდარტების ძირითადი შინაარსი და ამოცანები, მათი მოქმე ანოტაცია

100-109 სტანდარტები „შესავალი“ - ითვალისწინებს სტანდარტების გამოყენების წესების წინასიტყვაობას, ფინანსურ დოკუმენტაციას, ცნებების გლოსარს (ამ შემთხვევაში ნიშნავს ან გულისხმობს მაჩვენებელთა ბუღალტრული შეფასების თანხობრივ, ფულად მაჩვენებელში სამეურნეო ოპერაციების და სხვა მოვლენების ინტენსიფიკაციას, დაჯგუფებას, ანალიზს, გაანგარიშებებს, კლასიფიცირებას, ჩაწერას, შეჯამებებს და ანგარიშებებს), აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულების უფლებამოსილებას და საერთაშორისო სტანდარტების მისიის დახასიათებას, როგორც წესდებაშია ნათქვამი: ბუღალტერიის პროფესიის განვითარება და გაძლიერება, რათა შესაძლებელი გახდეს მუდმივად მაღალი ხარისხის მომსახურების გაწევა საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ. ე.ი. განსახილველი 100-199 სტანდარტი განსაზღვრავს „აუდიტის მიზნების განხორციელების და შესრულების პროცედურებს, აუდიტის საკითხებზე გამოცემული დოკუმენტაციის მასშტაბებს და აუდიტორის უფლება-მოვალეობას, რამაც საბოლოოდ უნდა უზრუნველყოს ანგარიშვალდებულებების აღსრულება, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წარმოდგენილი ფინანსური ინფორმაციის სისწორეზე უტყუარი დასკვნის მომზადება, შიდა კონტროლის სისტემის კანონიერება და ქვემდებარე აქტების შესაბამისობა.

წინასიტყვაობაში დეტალურადაა განხილული აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის იურიდიული სტატუსი, სტანდარტების, დებულებების და სხვა ნორმატიული აქტების მიღების სამუშაო პროცედურები. კერძოდ, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი აღნიშნავს, რომ „აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭო მოქმედებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ეგიდით, როგორც სტანდარტების დამდგენი დამოუკიდებ-

ბელი ორგანო. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს მიზანია ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების უმაღლესი ხარისხის სტანდარტების შემუშავებითა და საერთაშორისო სტანდარტების კონვერგენციის ხელმძღვანელობით, რათა ამ გზით აამაღლოს პროფესიის პრაქტიკის ხარისხი და ერთგვაროვნება მთელ მსოფლიოში, ასევე საზოგადოების ნდობა მსოფლიო მასშტაბით აუდიტორსა და მარწმუნებელი პროფესიისადმი¹.

დიდი ადგილი აქვს დათმობილი იმ აუცილებელ განსაზღვრებებს, რამაც ხელი უნდა შეუწყოს ასს-ს ეროვნულ სტანდარტებად აღიარებას. გამახვილებულია ყურადღება, რომ აუდიტორებს სტანდარტებიდან გადახვევის უფლება ეძლევათ იმ შემთხვევაში, როცა ისინი აუდიტის ჩასატარებლად საჭიროდ ჩათვლიან ისეთი პროცედურების განხორციელებას, რომელსაც ასს-ს მოთხოვნები არ ითვალისწინებს, მაგრამ აუდიტორი დაასაბუთებს მის აუცილებლობას. აქვე არის პრაქტიკაში დამკვიდრებული ზოგიერთი ტერმინის მოკლე განსაზღვრა, „გლოსარში“ (ასს №110) გამოყენებული ტერმინის განმარტებები; აღწერილია ის ჩარჩოები, რა მიზნისთვისაც არის გამოყენებული ასს და იმ მომსახურების სახეობები, რომელსაც ასრულებს აუდიტორი ეკონომიკურ სუბიექტთან გარიგების წერილის საფუძველზე.

ამ სტანდარტებით რეგულირდება არა მარტო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და მიმოხილვა, არამედ ნებისმიერი ფინანსური თუ სხვა სახის ინფორმაციის აუდიტი და მიმოხილვაც, ასევე აუდიტორის მოსაზრებაც (დასკვნა) და ერთი და იგივე ფრაზების უნიფიცირება-სტანდარტიზაცია.

ამავე განაყოფში განმარტებულია აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის სამუშაო პროცედურები და დეტალური გამოკვლევისათვის საკითხების შერჩევის წესები. კომიტეტში დამუშავებული პროექტის განხილვის შედეგად შემოთავაზებულ კომენტარებს და წინადადებებს განიხილავს აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი და თუ ისინი დამტკიცდება, გამოიცემა როგორც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ან აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულება. აუდიტის ოფიციალურ დოკუმენტში აღნიშნულია,

¹ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი. 2004 წ. გვ. 11.

რომ „განხილული პროექტი“, სტანდარტისა და დებულების დამტკიცებულ ტექსტად ითვლება ის, რომელსაც აქვეყნებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია ინგლისურ ენაზე. იგი მხარს უჭერს წვერ ორგანიზაციებს მიაბზადონ და თარგმნონ ეს დოკუმენტები საკუთარი ხარჯებით და გამოსცენ თავიანთ სახელმწიფო ენაზე.

200-209 სტანდარტები „პასუხისმგებლობა“ - განიხილავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურულ საფუძვლებს და მასთან ერთად განსაზღვრავს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ საწარმოს (ეკონომიკური სუბიექტის) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების ზოგად მიზნებს და წესებს, მის მოცულობას და პრინციპებს, აგრეთვე ხელმძღვანელობის ანგარიშგებისა და ანგარიშგების წარმოებაზე, აუდიტორის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენასა და წარდგენაზე. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ხელმძღვანელობას პასუხისმგებლობისაგან არ ათავისუფლებს. სტანდარტებში აღწერილია ჩარჩოები იმ მომსახურებასთან დაკავშირებით, რომელიც უნდა შეასრულოს აუდიტორმა. ეს სტანდარტები აუდიტის ოფიციალურ დოკუმენტებში გადმოცემულია შემდეგი სათაურებით: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები; აუდიტის ჩატარების პირობები; აუდიტის საქმიანობის ხარისხის კონტროლი; კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების დროს.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის (ასს № 200) განმარტება ახასიათებს აუდიტის მასშტაბებს და გარანტიის დასაბუთებას: პირველი გულისხმობს იმ პროცედურებს, რომლებიც საჭიროა აუდიტის შედეგების მისაღწევად ყველა კონკრეტულ ვითარებაში და იმ შეზღუდვების გავლენას აუდიტის პროფესიული მოსაზრებების ფორმირებაზე, რომელიც აუდიტის ჩატარებისას იჩენს ხოლმე თავს. მეორე, „დასაბუთებული გარანტიის“ მიხედვით, გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის უზრუნველყოფის ყველაზე მაღალი დონის გარანტიის დასაბუთებულობას და არა აბსოლუტურ გარანტიას. სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ნებისმიერი სხვა შესაბამისი დებულებები, სამთავრობო დირექტივების მოთხოვნები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტის ნებისმიერ მოთხოვნაზე.

სტანდარტების ამ ჯგუფში შემავალი სტანდარტი „აუდიტის ჩატარების პირობები“ (ასს № 210) მიზნად ისახავს დაადგინოს სტანდარტები და მითითებები დამკვეთთან აუდიტორული გარიგებე-

ბის პირობების შეთანხმების თაობაზე და აუდიტორის რეაგირების შესახებ მოთხოვნაზე. მოთხოვნა დაეხმარება აუდიტორს და დამკვეთს აუდიტთან დაკავშირებული გარიგების წერილების (საბუთების) მომზადებაში, რომელიც ასევე მისაღებია აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურებისათვის (კონსულტაციები, საგადასახადო საკითხები, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და მენეჯმენტში), ე.ი. ეს სტანდარტი გარიგების წერილის საფუძველზე განსაზღვრავს აუდიტორის (ფირმის) და ეკონომიკური სუბიექტის მომავალი ურთიერთობის საკითხებს. სტანდარტი აგრეთვე პასუხობს კითხვას: „რა გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს აუდიტორმა ისეთ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი მოითხოვს აუდიტის მსვლელობისას გარიგების პირობების შეცვლას გარანტიის უფრო დაბალი დონის მქონე გარიგებით“. ეს სტანდარტი იძლევა რეკომენდაციებს კონტრაქტის შედგენის წესის შესახებ.

განმეორებითი აუდიტის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა განიხილოს: მოითხოვს თუ არა გარემოება გარიგების პირობების გადახედვას და არსებობს თუ არა საჭიროება, რომ შეასწავნოს დამკვეთს გარიგების არსებული პირობები და გაითვალისწინოს ცვლილებების ნებისმიერი სამართლებრივი ან საკონტრაქტო შედეგები. სახელმწიფო სექტორის კანონმდებლობის ფარგლებში შეიძლება არსებობდეს სპეციალური მოთხოვნები, რომლებიც არეგულირებენ აუდიტის უფლებამოსილებას.

აუდიტორული გარიგების წერილი საჭიროა ადაპტირებული იქნას ღირექტორთა საბჭოს ან შესაბამისი ხელმძღვანელის მიერ, აუდიტის ჩატარების პირობების სტანდარტის კონკრეტული მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში წერილის შინაარსის ნიმუში შეიძლება იყოს:

- „*მოზარული ვართ დავადასტუროთ, რომ იღებთ თქვენს წინადადებას... ბუღალტრული ბალანსის, მოგების და ზარალის, ანგარიშგების და ფულადი სახსრების ანგარიშგების შესახებ აუდიტის ჩატარებაზე. ჩვენი მიზანია გამოეხატოთ მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა¹.*

- *აუდიტის ტექსტური ხასიათის და სხვა თანამდევნი შეზღუდვების, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო არსებობს*

¹ აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტები. ნაწილი I, თბ., 2005 წ. გვ. 156.

გარდაუვალი რისკი, რომ აღმოუჩენელი დარჩეს ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა.

- გესურს შეგახსენოთ, რომ ფინანსური ანგარიშგების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მომზადების პასუხისმგებლობა ეკისრება კომპანიის ხელმძღვანელობას. ეს გულისხმობს შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის წარმოებას, ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის შერჩევას და გამოყენებას, კომპანიის აქტივების დაცვას. ეთხოვთ ხელმძღვანელობას, წერილობით დაადასტუროს აუდიტთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაცია, რადგან ამას ითვალისწინებს აუდიტის პროცესი¹.

ანალოგიური სტილით შეიძლება იყოს სხვა შინაარსის წერილებიც, რომლებიც შემდეგი მიმართებით მთავრდებიან:

- გთხოვთ ხელი მოაწეროთ და დაგვიბრუნოთ ამ წერილის ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება თქვენს თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შესახებ².

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი (ასს № 220) – სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორული ფირმის ხარისხის და კონტროლის ზოგად პოლიტიკასა და პროცედურებზე, ასევე ხარისხის კონტროლის ისეთ პროცედურებზე, რომელიც შეეხება ასისტენტებისათვის დელეგირებულ სამუშაოს ცალკეულ აუდიტორულ შემოწმებაში. საბოლოო ჯამში, სტანდარტი გულისხმობს დახმარების აღმოჩენის რეკომენდაციებს ხარისხის კონტროლის ზოგადი პოლიტიკის და პროცედურების როგორც შემოწმების ჩატარების, ასევე მისი პრაქტიკული განხორციელების დროს. ამ სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, პროფესიული სტანდარტების მაღალი დონის მიღწევისა და შენარჩუნებისათვის, სტანდარტის მიხედვით, ცალკეული აუდიტორული შემოწმების ხარისხის კონტროლი შეიძლება გაგებულ იქნას, როგორც აუდიტორის პროფესიონალიზმის, კომპეტენტურობის, ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებში დამკვეთსა და აუდიტორს შორის პრობლემური საკითხების გადაწყვეტის, ჩატარებული სამუშაოების სტანდარტებთან შესაბამისობის მიზნების ერთობლიობა. ეს სტანდარტი ასევე განსაზღვრავს აუდიტორული ფირმის პერსონალის პროფესიულ მომზადებას, ნორმების, დამოუკიდებლობის, პატიოსნების,

¹ იქვე. გვ. 157.

² იქვე. გვ. 158.

ობიექტურობის, კონფიდენციალობის და სხვა პროფესიული ქცევის პრინციპების დაცვას, შემოწმების პროცედურებს და ხარისხის კონტროლის სხვა მიმართულებებს, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს აუდიტში მონაწილეთა საქმიანობის ხარისხის კონტროლს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის „დოკუმენტაცია“ (№ 230) – მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტაციის შედგენისას. აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად მოპოვებული მნიშვნელოვანი მტკიცებულებები; აგრევე ის ფაქტიც, რომ აუდიტი ჩატარებული იქნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. დოკუმენტაციას უწოდებენ მასალას (სამუშაო დოკუმენტებს), რომელიც მომზადებულია აუდიტორის მიერ ან აუდიტორისათვის, ანდა მიღებული და შენახულია აუდიტორის მიერ და ეხება აუდიტის ჩატარების პროცესს. სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც ჩაწერილია ქაღალდზე, ფირზე, ელექტრონული სახით და სხვა¹.

სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მიერ გაანალიზებულ ყველა მნიშვნელოვან მოვლენას, რომელის საჭიროებს დაფიქრებულ განსჯას და განხილვას. მოცემულ საკითხზე აუდიტორის შესაბამის დასკვნას, რომელიც, თავის მხრივ, უნდა შეიცავდეს ცალკეულ დასკვნებს მნიშვნელოვანი ასპექტების შესახებ, მათ შორის, თუ როგორ არის გადაწყვეტილი ან განხილული გამონაკლისი და არაორდინარული მოვლენები, აღმოჩენილი აუდიტორული პროცედურების შედეგად.

სტანდარტში „დოკუმენტაცია“ სრულყოფილად და დეტალურად არის განხილული სამუშაო დოკუმენტაციის მნიშვნელობა, მისი მოპოვების გზები და მეთოდები. ამასთან, ეს სტანდარტი მოითხოვს ორგანიზებულად, გასაგებად იყოს ჩამოყალიბებული ყველა ინფორმაცია, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის დაგეგმვას და სათანადო დონეზე ჩატარებას. აუდიტის ამ მოთხოვნაში გამახვილებულია ყურადღება, რომ იგი იძლეოდეს ყველა ოპერაციის და მოვლენის (მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის) ბოლომდე თვალის მიდევნების საშუალებას, იმ დროს, როცა ეს ოპერაცია თუ მოვლენა მოქმედების პროცესშია და მაშინაც კი, როცა ეს პროცესი დასრულებულია. სტანდარტი მოითხოვს ოპერაციების და მოვლენების ამსახველი დო-

¹ 6. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი, 2005 წ. გვ. 206.

კუმენტაცია ზუსტად დაფიქსირდეს და დაუყენებლივ მოხდეს რეგისტრირება, თუ ის ღირებულია გადაწყვეტილების მიღების დონეზე; დოკუმენტურად გაფორმდეს აუდიტორული მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად, რითაც აუდიტორული დასკვნების შესადგენად დასაბუთებული საფუძველი შეექმნება აუდიტორს (როგორც ასს მოითხოვს).

სტანდარტში სამუშაო დოკუმენტაციის ჩამონათვალი, მათი ფორმა, შინაარსი და სხვა დეტალები არ არის შეზღუდული. აუდიტორი დამოუკიდებლად განსაზღვრავს ფორმას, მოცულობას, რაოდენობას, თუმცა „სტანდარტში ნათლად არის ჩამოყალიბებული და ხაზგასმული აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების სამი ძირითადი მიზანი: 1. სამუშაო დოკუმენტები ხელს უწყობს აუდიტის დაგეგმვას და ჩატარებას; 2. ხელს უწყობს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს ზედამხედველობას და განხილვას; 3. დოკუმენტურად ასახავს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული დასკვნების გასაკეთებლად“.

სამუშაო დოკუმენტები აუდიტორის კუთვნილებას წარმოადგენს, აუდიტორის თანხმობის გარეშე იგი არავის გადაეცემა. დოკუმენტის რომელიმე ნაწერი ან ამონაწერი თუ გადაეცა სამეურნეო სუბიექტს, ისინი ვერ შეცვლიან აღნიშნული სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრულ დოკუმენტაციას.

აუდიტორმა უნდა დაიცვას სამუშაო დოკუმენტების კონფიდენციალობა, უსაფრთხოების უზრუნველყოფისა და გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მათი შენახვის შესაფერისი პროცედურა აუდიტორული პრაქტიკისა და ჩანაწერთა შენახვის იურიდიული და პროფესიული მოთხოვნების შესაბამისად.

სტანდარტი „თაღლითობა და შეცდომა“ (№ 240) ითვალისწინებს დაადგინოს სტანდარტები და მითითებები აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე, გაითვალისწინოს თაღლითობის და შეცდომის არსებობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ცნება „თაღლითობა“ აღნიშნავს ხელისუფლების, თანამშრომლების ან მესამე პირის ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ განზრახ ჩადენილ ქმედებას, რასაც შედეგად მოჰყვება ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენა. ცნება „შეცდომა“ აღნიშნავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთ შეცდომებს, რომლებიც არ არის განზრახ და გამიზნულად ჩადენილი. მაგ.,

¹ ნ. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი, 2005 წ. გვ. 207.

როგორიც არის მათემატიკური ან ტექსტური შეცდომები, ფაქტების უგულებელყოფით არასწორი განმარტება, ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის არასწორი გამოყენება.

სტანდარტში აღწერილია პროცედურები ისეთი შემთხვევებისათვის, როდესაც არსებობს რაიმე სიმპტომი, რომ შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს თაღლითობას ან შეცდომას; განმარტებულია „თაღლითობის“, „შეცდომის“, „არსებითი უზუსტობის“, „რისკის“ ცნებები და ის პრინციპები, რომელიც უნდა დაიცვას აუდიტორმა. სტანდარტი ასევე საზღვრავს პასუხისმგებლობის დონეს, რომელიც ეკისრება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას და აუდიტორს თაღლითობისა და შეცდომის თავიდან აცილების მიზნით.

„თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ თაღლითობა ან შეცდომა არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და არ არის სათანადოდ ასახული ან შესწორებული ფინანსურ ანგარიშგებაში, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა¹“.

თუ ეკონომიკური სუბიექტი არ მიიღებს ზომებს სიტუაციის გამოსასწორებლად, მაშინ აუდიტორმა უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება, რომ გარიგებიდან გასვლა აუცილებელია. ამასთან, როდესაც აუდიტორი აღმოაჩენს თაღლითობით გამოწვეულ უზუსტობას, ან შეცდომას, მან მხედველობაში უნდა მიიღოს აუდიტორის პასუხისმგებლობა და აცნობოს ეს ფაქტი ხელმძღვანელობას და სათანადო ორგანოებს.

სახელმწიფო სექტორის აუდიტზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს კანონმდებლობამ, მარეგულირებელმა აქტებმა, ბრძანებულებებმა და სამინისტროს დონის გადაწყვეტილებებმა.

ასს-ს ამ სტანდარტში მიღებულია იმ გარემოებათა და მოვლენათა მაგალითები, რომლებიც ზრდიან თაღლითობისა და შეცდომების რისკის თავიდან ასცილებას და როგორი სახის აუდიტორული დასკვნები უნდა იქნას შედგენილი ასეთი ფაქტების გამოვლენისათვის.

ასს-ს „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“ (№ 250) - სტანდარტის მიზანია აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე სტანდარტების და მითითებების დადგენა, საკანონმდებლო მოთხოვნების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე და განსაზღვრის საკანონმდებლო თუ ნორმატიული

¹ 6. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი, 2005 წ. გვ. 224.

აქტების ხელშეწყობის პირობები და კიზეზები, რათა მის საფუძველზე დადგინდეს ამ ქმედებებში შეუსაბამობა, დანაშაული და პასუხისმგებლობა. ამ ქმედებათა შორის, სტანდარტის თანახმად „შეუსაბამობა“ შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის წინასწარგანზრახულ თუ უნებლიე ქმედებებს, რომლებიც ეწინააღმდეგება მოქმედ კანონმდებლობას თუ მარეგულირებელ აქტებს“¹.

სტანდარტის მოთხოვნაა აუდიტის დაწყებისას აუდიტორმა შეისწავლოს, თუ როგორია სამართლებრივი გარემო, რომელშიც მოქმედებს ორგანიზაცია, რა მექანიზმი უზრუნველყოფს მის მიერ ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვას, რათა ამ მონაცემების საფუძველზე განხორციელდეს შესაბამისი პროცედურები. სტანდარტში ჩამოთვლილია ის ძირითადი მითითებები, რომლებიც ხელს უწყობს აუდიტორს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ კანონმდებლობის და კანონქვემდებარე აქტების დარღვევის ან გაუთვალისწინებელი ფაქტების გამოვლენაში. სტანდარტის მიხედვით, პასუხისმგებლობა ორგანიზაციის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაცვაზე ეკისრება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას, ხოლო აუდიტორს მოეთხოვება ასეთი დარღვევების აღმოჩენა. თუ დარღვევა-შეუსაბამობა მნიშვნელოვნად არსებითია, აუდიტორი ვალდებულია ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები და მის მიერ თუ ვერ იქნება მოპოვებული საკმარისი შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები კანონმდებლობასთან შესაბამის საკითხებზე, იგი (აუდიტორი) ადგენს პირობით ან უარყოფით დასკვნას. თუ სამეურნეო სუბიექტი ხელმძღვანელობის მხრიდან განიცდის ზეწოლას და აუდიტორს საკმარისი ინფორმაციის მოპოვების საშუალება არ ეძლევა, ან სამეურნეო სუბიექტი არ იღებს კანონმდებლობის დარღვევის შედეგის აღმკვეთ ღონისძიებებს, ორივე ან ერთ-ერთი მხარე წყვეტს აუდიტს და გარიგებიდან გადის. ამ სტანდარტის თანახმად „სახელმწიფო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა არ განსხვავდება კერძო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობისაგან. ანგარიშის წარდგენის ვალდებულებები სახელმწიფო და კერძო სექტორს შორის შეიძლება განსხვავებული იყოს, რადგანაც სახელმწიფო სექტორის აუდიტორი ვალდებულია ანგარიში წარუდგინოს

¹ აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტები. ნაწილი I, თბილისი, 2005 წ. გვ. 235.

ნოს ხელმძღვანელ ორგანოებს ან წარადგინოს მათ შესახებ ანგარიში აუდიტორულ დასკვნაში¹.

აღნიშნული სტანდარტები შეეხება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და არ ითვალისწინებს შემთხვევას, როდესაც აუდიტორს ევალება ცალკეული საკანონმდებლო კანონქვემდებარე აქტების შემოწმება.

მმართველი ორგანიზების ინფორმირება აუდიტის საკითხებზე (ასს №260) სტანდარტის მიზანია მმართველი ორგანოების აუდიტის საკითხებზე სტანდარტებისა და მითითებათა დადგენა იმ საკითხების ინფორმირებაზე მიმართებით, რომელიც წარმოიშვება ფინანსური ანგარიშების აუდიტის დროს, აუდიტორსა და სამეურნეო სუბიექტის მმართველ ორგანოებს შორის. ინფორმირება ეხება მმართველობისათვის საინტერესო აუდიტის საკითხებს, როგორც ეს განსაზღვრულია ასს-ში. მოცემული ასს არ იძლევა სახელმძღვანელო მითითებებს იმ ურთიერთობებზე, რომელსაც აუდიტორი ამყარებს სამეურნეო სუბიექტის გარეშე მხარეებთან, როგორიცაა გარე მარეგულირებელი ან საზედამხედველო უწყებები. აქედან გამომდინარე, ამ სტანდარტებში ტერმინი „მმართველობა“ გამოიყენება იმ პიროვნებების როლის დასახასიათებლად, რომელსაც მინდობილი აქვს სამეურნეო სუბიექტის ზედამხედველობა, კონტროლი და მართვა. ჩვეულებრივ მმართველი ორგანოები ანგარიშვალდებულნი არიან სამეურნეო სუბიექტის მიზნების შესრულებაზე, ფინანსურ ანგარიშგებასა და დაინტერესებული მხარეებისათვის ანგარიშის მიწოდებაზე. მმართველ ორგანოებში მხოლოდ მაშინ იგულისხმება ხელმძღვანელობა, თუ ისინი ამგვარ ფუნქციას ასრულებენ.

ჩვეულებრივ, აუდიტორი მმართველობისათვის საინტერესო აუდიტის საკითხებს ჯერ ხელმძღვანელობასთან განიხილავს, გარდა იმ საკითხებისა, რომლებიც უკავშირდება ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობას და პატიოსნებას; წინასწარი განიხილვა მნიშვნელოვანია, რათა ნათელი მოეფინოს ფაქტებსა და პრობლემებს და ხელმძღვანელობამ შესძლოს დამატებითი ინფორმაციის მოწოდება.

300-399 სტანდარტები „დაგეგმვა“ - განიხილავენ სამუშაოს დაგეგმვის, აუდიტის საერთო გეგმის, აუდიტის პროგრამის, გეგმასა და პროგრამას შორის ცვლილების საკითხს.

¹ აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტები. ნაწილი I, თბილისი, 2005 წ. გვ. 250.

სტანდარტების მიზანია სტანდარტების და მითითებების დადგენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვის უზრუნველსაყოფად.

„დაგეგმვა“ (ასს № 300) ნიშნავს ზოგადი სტრატეგიის და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემოწმებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისათვის.

სტანდარტი „დაგეგმვა“ ითვალისწინებს ისეთი პრინციპების დაცვას, როგორიცაა კომპლექსურობა, უწყვეტობა, ოპერატიულობა. სტანდარტი მნიშვნელოვან ეტაპად თვლის და აყენებს ძირითად მოთხოვნას: აუდიტორს უნდა ქონდეს ცოდნა, რომელიც საშუალებას მისცემს მას სწორად დაგეგმოს და ჩატაროს აუდიტი. აუდიტის დაგეგმვის, ასევე მისი ჩატარების მთელი რიგი საკითხების შედარება სუბიექტურია და აუდიტორის პროფესიული მსჯელობიდან გამომდინარეობს. სტანდარტის თანახმად, აუდიტის ჩატარება სამ ძირითად ეტაპად უნდა დაიგეგმოს: 1. მოახდინოს წინასწარი დაგეგმვა; 2. მოამზადოს აუდიტის მთლიანი (საერთო) გეგმა; 3. მოამზადოს და შეადგინოს აუდიტის პროგრამა. ამასთან, დაწვრილებით არის განხილული ამ სამი პრინციპის წესები და შედეგის თავისებურებანი.

აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად გააფორმოს აუდიტის საერთო გეგმა, სადაც აღწერილია აუდიტის მოსალოდნელი მასშტაბი და მისი წარმართვის პროცესი. აუდიტის პროგრამის მომზადებისას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებები, აგრეთვე გარანტიის საჭირო დონე, რომელიც ძირითადი პროცედურებით არის უზრუნველყოფილი, აუდიტის მსვლელობის პროცესში საჭიროებისამებრ შეიძლება შესწორებების შეტანა საერთო გეგმასა და პროგრამაში. დაგეგმვის პროცესი უნდა გრძელდებოდეს საქმიანობის მსვლელობის დროსაც პირობების, ცვალებადობისა და აუდიტორული პროცედურების მოულოდნელი შედეგების გასათვალისწინებლად¹. ამასთან, ყველა მნიშვნელოვანი ცვალებადობის მიზეზები აუცილებელია დოკუმენტურად გაფორმდეს.

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწილი 1. თბ., 2005 წ. გვ. 300.

ამავე ჯგუფის სტანდარტებშია „საქმიანობის ცოდნის“ (№ 310) სტანდარტის შესახებ მითითებები, რომლის მიზანია დაადგინოს სტანდარტები და მითითებები: თუ რას ნიშნავს დამკვეთის საქმიანობის ცოდნა, რატომ არის იგი მნიშვნელოვანი აუდიტორისა და მონაწილე პერსონალისათვის აუდიტის ყველა ეტაპზე, როგორ უნდა შეიძინოს და გამოიყენოს აუდიტორმა ამგვარი ცოდნა. სტანდარტი მიუთითებს, რომ „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩასატარებლად აუდიტორს აუცილებლად უნდა გააჩნდეს (ან უნდა შეიძინოს) ცოდნა დამკვეთის საქმიანობის შესახებ იმ მოცულობით, რომელიც საშუალებას მისცემს მას გაერკვეს იმ მოვლენებში, ოპერაციებსა და პრაქტიკულ საქმიანობაში, რომლებმაც აუდიტორის აზრით, შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შემოწმებაზე, ან აუდიტორულ დასკვნაზე. ამგვარ ცოდნას აუდიტორი გამოიყენებს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებისას, აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისას“¹.

ამ სტანდარტებში ცოდნის საკითხების ბევრი და ფართო სპექტრია მოცემული, რომელთა შორის ზოგიერთს და უფრო ზოგადს დავასახელებთ:

- ეკონომიკური აქტივობის ზოგადი დონე (მაგალითად, ეკონომიკის დაცემა, ეკონომიკური დაცემა);

- საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა;

- ინფლაცია, ვალუტის კურსის ცვალებადობა;

- სახელმწიფო პოლიტიკა (ფულად-საკრედიტო, ფინანსური, საგადასახადო, ფინანსური სტიმულირება, ტარიფები და სავაჭრო შეზღუდვები);

- უცხოური ვალუტის კურსი და მისი კონტროლი;

- ბაზარი და კონკურენცია;

- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;

- ცვლილებები წარმოების ტექნოლოგიაში;

- არახელსაყრელი პირობები (მაგ., მოთხოვნების დაქვეითება, ჭარბი სიმძლავრე, ფასების სერიოზული კონკურენცია);

- ძირითადი კოეფიციენტები და მიმდინარე სტატისტიკა;

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწილი I. თბ., 2005 წ. გვ. 267

▪ ბუღალტრული აღრიცხვის კონკრეტული მეთოდები და პრობლემები;

▪ მარეგულირებელი ჩარჩოები;

▪ ენერგომომარაგება და მისი ღირებულება;

▪ ხელმძღვანელობა და საკუთრების უფლება;

▪ ორგანიზაციული სტრუქტურა;

▪ კანონმდებლობა;

▪ მარეგულირებელი გარემო და მოთხოვნები;

▪ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები და სხვა.

სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა და არსებითი უზუსტობების რისკის შეფასება (ასს 315) - მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა იმის შესახებ, რა ინფორმაცია უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესახებ. მათ შორის, შიდა კონტროლზე და როგორ უნდა შეაფასოს არსებითი უზუსტობების რისკები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. ასს 200-ში „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები“, აუდიტორული რისკის განმარტებასთან ერთად განსაზღვრულია რა მნიშვნელობა აქვს რისკის აუდიტორულ შეფასების გამოყენებას დამატებითი აუდიტორული პროცედურების საფუძვლად, ამასთან, ასევე გასათვალისწინებელია, რომ ასს 500 „აუდიტორული მტკიცებულება“ აუდიტორს (ავტორს) ავალებს საკმაოდ ღრმად ჩაწვდეს ხელმძღვანელობის მტკიცებულებების დეტალებს, რათა ბაზა შეიქმნას არსებითი უზუსტობების რისკის შესაფასებლად, მათ შორის, შიდა კონტროლის სათანადო დონეზე შესწავლას; ასს 330-ში „აუდიტორული პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის“ განხილულია რა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება აუდიტორს საერთო ხასიათის საპასუხო ღონისძიებების განსაზღვრაზე და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დადგენასა და ჩატარებაზე. მოცემული სტანდარტების მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები გამოიყენება ასს-ის მოთხოვნებთან და სახელმძღვანელო მითითებებთან ერთად; თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების შეფასებაზე, მოცემულია ასს 240-ში „აუდიტორის პასუხისმგებლობა თაღლითობისა და შეცდომების გათვალისწინებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.

ასს 315 სტანდარტის თანახმად აუდიტორი უფლებამოსილებით გარკვეული ჩარჩოების ფარგლებში გვემავს აუდიტს და ატარებს ფინანსური ანგარიშგების არსებითი რისკების შეფასებასა და ამ რის-

კებზე რეაგირების საკითხების პროფესიულ განსჯას მთელი აუდიტის განმავლობაში. სახელდობრ:

- ადგენს არსებობას და აფასებს, შესაფერისი რჩება თუ არა მისი გადაწყვეტილება არსებობის შესახებ აუდიტის მსვლელობის დროს;

- განიხილავს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ შერჩეულ და გამოყენებულ პოლიტიკის შესაფერისობას და ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტების ადეკვატურობას;

- განიხილავს სფეროებს, სადაც შესაძლებელია საჭირო გახდეს სპეციალური აუდიტორული განხილვა კომერციული მიზნების გათვალისწინებით;

- ამუშავებს მოსალოდნელ შედეგებს ანალიზურ პროცედურებში გამოსაყენებლად;

- გვემავს და ატარებს დამატებით პროცედურებს რისკების შესამცირებლად;

- აფასებს შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობასა და შესაფერისობას.

„აუდიტორული არსებობის“ (№ 320) საერთაშორისო სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა არსებობის ცნებასა და აუდიტორულ რისკთან ურთიერთკავშირში. სტანდარტი აუდიტორულ არსებობას განსაზღვრავს: „ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშსწორებას. არსებობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლისა და იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარი განზრახვით ან უნებლიედ. ამგვარი არსებობა ინფორმაციის ძირითადი თვისებრივი მახასიათებელი არ არის, არამედ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შედეგად იგი გახდება მომხმარებლისათვის უსარგებლო“¹.

აუდიტორი არსებობას განიხილავს, როგორც მთლიან ფინანსური ანგარიშგების, ისე ცალკეული ანგარიშგების ნაშთების ოპერაციების, კატეგორიებისა და ახსნა-განმარტების დონეზე. მასზე გავლენას ახდენს საკანონმდებლო და მარეგულირებელი აქტები და

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწილი 1. თბ., 2005 წ. გვ. 283.

ცალკეული ნაშთების ურთიერთდამოკიდებულებაზე მოსაზრებები. ე.ი. ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად წარდგენის შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რამდენად არსებითია აუდიტის პროცესში დადგენილი შეუსწორებელი უზუსტობების ერთობლიობა. სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარების შემთხვევაში აუდიტორს დამატებით მოუწევს ანგარიშის გაწევა საკანონმდებლო და სახელმწიფო ინტერესებზე.

აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის - (ასს № 330) სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა იმის შესახებ, როგორ განსაზღვროს საერთო ხასიათის ღონისძიებები, როგორ გეგმავს და ატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს ფინანსური ანგარიშგებისა და მტკიცებულებების დონეზე, შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის, აუდიტორის ინფორმირებულობისათვის; სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, შიდა კონტროლის შესახებ და არსებითი უზუსტობების რისკის შეფასებას, რომელიც აღწერილია ასს 315-ში „სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა და არსებითი უზუსტობების რისკის შეფასება“.

აუდიტორული პროცედურები არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირებისათვის კონკრეტული მტკიცების დონეზე, ამ განყოფილებაში (ასს 330) მოთხოვრება დაგეგმოს და ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, მათ შორის, ტესტები შიდა კონტროლის ფაქტობრივი ეფექტიანობის შესამოწმებლად, რომლის ხასიათი, ვადები და მოცულობა მიესადაგება არსებითი უზუსტობის შეფასებულ რისკებს კონკრეტული მტკიცების დონეზე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს. ე.ი. ამ სტანდარტის (ასს 330) - ის თანახმად, საერთო ხასიათის საპასუხო ღონისძიებებისა და დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის საკითხი აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია. ამ სტანდარტის მოთხოვნების გარდა, აუდიტორი ასევე ემორჩილება (ითვალისწინებს) ასს 240-ის „აუდიტორის პასუხისმგებლობა თაღლითობისა და შეცდომის გათვალისწინებაზე ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში“ მოთხოვნებსაც, აუდიტის მიერ შეფასებულ, თაღლითობით გამოწვეულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების საკითხებში.

არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორული შეფასება, ამათუმი მტკიცების დონეზე, შესაძლოა ითვალისწინებდეს იმის ალბა-

თობას (შესაძლებლობას), რომ კონტროლის პოცედურები ეფექტურად მუშაობს. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი კონტროლის ტესტებს ატარებს ამ პროცედურების ფაქტობრივ ეფექტურობაზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

400-499 სტანდარტები „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“ - მიზანია შეისწავლოს და დაადგინოს სტანდარტები და მითითებები ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ, აგრეთვე აუდიტორული რისკის და მისი კომპონენტების, მაგალითად თანდაყოლილი რისკის, კონტროლის რისკის და შეუმჩნელობის რისკის - დადგენა და შეფასება.

„აუდიტორული რისკი“ ნიშნავს რისკს, როდესაც აუდიტორი წარმოადგენს პრო-ადექვატურ აუდიტორულ დასკვნას მაშინ, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები.

რისკის შეფასებასა და შიდა კონტროლის სტანდარტების შინაარსში გათვალისწინებულია შემდეგი საკითხები: თანდაყოლილი რისკი; ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების კონტროლის რისკი; თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასების ურთიერთდამოკიდებულება; შეუმჩნელობის რისკი; აუდიტორული რისკი მცირე ბიზნესში; ინფორმირება ნაკლოვანების შესახებ.

„ასს-ში აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების, აუდიტორული რისკის და მისი კომპონენტების შესწავლასთან დაკავშირებული პროცედურები, აგრეთვე შიდა კონტროლის შეზღუდვის ის ელემენტები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტური რისკის შეფასებაზე“¹. აქვეა რისკის კონტროლის ძირითადი ელემენტების განმარტებები, რომლებიც გავლენას ახდენენ არსებითი უზუსტობების რისკზე.

„აუდიტორული რისკი“ ნიშნავს რისკს, რომ აუდიტორი წარმოადგენს არაადექვატურ აუდიტორულ დასკვნას მაშინ, როდესა ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები.

„თანდაყოლილი რისკი“ არის რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისადმი, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთების და ოპერაციების უზუსტობასთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი შიდა კონტროლის მეთოდების არ არსებობის გამო.

¹ ნ. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბ., 2005 წ. გვ. 211.

„კონტროლის რისკი“ არის რისკი უზუსტობაზე, რომელსაც შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს როგელიმე ანგარიშის ნაშთში ან რომელიმე ანგარიშის ოპერაციაში.

„შეუმჩნეველობის რისკი“ არის რისკი, როდესაც აუდიტორის ძირითადი პროცედურები ვერ აღმოაჩენს რომელიმე ანგარიშის ნაშთს ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციაში არსებულ ისეთ უზუსტობას, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობასთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს.

„ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა“ აღნიშნავს სამეურნეო სუბიექტის ამოცანების და ჩანაწერების ერთობლიობას, რომელთა მიხედვითაც ოპერაციები მუშავდება ფინანსური დოკუმენტაციის წარმოების წესით.

„შიდა კონტროლის სისტემა“ გულისხმობს იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ თავისი ამოცანების მისაღწევად, ბიზნესის მოწესრიგებული მართვისათვის და ხელმძღვანელობის პოლიტიკის დასაცავად, თაღლითობისა და შეცდომების აღმოსაჩენად და თავიდან ასაცილებლად, აქტივებისა და ყველა ბუღალტრული ჩანაწერების უტყუარობის დასადგენად, ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემების მიერ წარმოებული დოკუმენტების და ჩანაწერების შემოწმება.

თანახმად სტანდარტისა „აუდიტური მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე“ (ასს № 402) - აუდიტორმა უნდა განიხილოს შესაძლებელია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან (დოკუმენტებიდან) რა პროცედურები უნდა ჩატარდეს მტკიცებულების შესაქრებად. სტანდარტი ავალდებულებს მას გაითვალისწინოს მომსახურე ორგანიზაციის დასკვნის ხასიათი და შინაარსი, აგრეთვე გარე ორგანიზაციის აუდიტორების დასკვნის სარგებლიანობა და შესაფეროსობა. თუმცა სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა თავის აუდიტორულ დასკვნაში არ მოიხსენიოს ის ფაქტი, მან აუდიტის პროცესში გამოიყენა მომსახურე აუდიტორების დასკვნები.

თანახმად 402 სტანდარტისა, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს თუ როგორ გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემაზე, რათა დაგეგმოს აუდიტი და შეიმუშაოს ეფექტური აუდიტორული მიდგომა.

ამავე სტანდარტების ჯგუფშია „აუდიტი კომპიუტერულ საინფორმაციო გარემოში“ (ასს № 401) საკითხებზე მითითებები. ეს სტანდარტი ითვალისწინებს დამატებით პროცედურებს და რეკომენდაციებს, რომლებიც გამოიყენებიან მონაცემთა ელექტრონული დამუშავებისას. მათი ზეგავლენა აუდიტის პროცესებზე განურჩევლად იმისა, თუ ვის მიერ ხორციელდება ეს პროცესები - სამეურნეო სუბიექტის თუ სხვა მესამე პირის მიერ. აქვეა განხილული (ა.კ.გ.) კომპიუტერულ გარემოში გამოყენების ძირითადი ეტაპები და შესაძლო შემთხვევები, რომლებიც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა აუდიტის ჩატარების პროცესში, რადგან ამ შემთხვევაშიც აუდიტის საბოლოო მიზანი და მასშტაბები არ იცვლება.

500-599 აუდიტორული მტკიცებულება ითვალისწინებს ისეთ მითითებებსა და რეკომენდაციების საკითხებს, როგორიცაა: აუდიტის მტკიცებულება; დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე; საქმიანობის დაწყება - საწყისი ნაშთები; აუდიტორული შერჩევა; ბუღალტრული შეფასების აუდიტი; დაკავშირებული ინფორმაცია და ა.შ. ამ სტანდარტების მიზანია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს მოსაპოვებელი აუდიტორული მტკიცებულებების დადგენა და მოპოვება, რომელთა მეშვეობით აუდიტორმა უნდა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელიც საფუძვლად დაედება აუდიტორულ მოსაზრებას (დასკვნას).

სტანდარტში „აუდიტორული მტკიცებულება“ - განსაზღვრულია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი კრიტერიუმები, რომლებიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რადგან ისინი წარმოადგენენ ერთის მხრივ, შესასწავლი ფაქტების და მეორეს მხრივ - მიღებული ინფორმაციის ანალიზიდან გამომდინარე, ფორმულირებული დასკვნების და დასაბუთების მოტივაციას, რომელიც უზრუნველყოფს კონტროლის შეფასების დონეს.

მტკიცებულებათა აუდიტორული დასკვნის შესადგენად სტანდარტი მიგვითითებს შემდგომ პროცედურებზე: დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა და დასტური, გამოთვლები და ანალიზი.

დათვალიერება მოიცავს ჩანაწერების, დოკუმენტების, ან მატერიალური აქტივების შემოწმებას.

დაკვირვება გულისხმობს სხვა პირთა მიერ ჩატარებულ პროცედურებზე თვალყურის დევნებას.

გამოკითხვა და დასტური გულისხმობს სამეურნეო სუბიექტის შიგნით ან გარეთ მცოდნე პიროვნებისაგან ინფორმაციის მოპოვებას.

დასტური ნიშნავს მასალის გაფორმებას წერილობით და ხელის მოწერით.

გამოთვლები მოიცავს: ირეველადი დოკუმენტების და ბუღალტრული ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტით შემოწმებას ან დამოუკიდებელი გაანგარიშების ჩატარებას.

ანალიზი (ანალიზური პროცედურები) მოიცავს მნიშვნელოვანი კოეფიციენტების და ტენდენციების, აგრეთვე ისეთი ცვალებადობის და კავშირურთიერთობის გამოკვლევის შედეგების ანალიზას, რომლებიც არ ემთხვევა სხვა შესაბამის ინფორმაციას ან საპროგნოზო გაანგარიშებებს.

სტანდარტი „აუდიტორული მტკიცებულება - დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე“ (№ 501) განიხილავს საკითხების დამატებებს და იმ სამუშაოს დოკუმენტების შინაარსს, რომლებიც საჭიროა აუდიტორული მოსაზრებების განსამტკიცებლად და ისეთი დოკუმენტების მოსაპოვებლად, რომლებიც დაეხმარება აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებში ცალკეული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების მტკიცებულებების მოპოვებაში. ასეთებია:

- სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება;

- მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) დადასტურების განხილვა;

- სასამართლო პროცესების და პრეტენზიების შესახებ გამოკითხვა (შეცვლილია 505-ით ნაწილი ბ; პ.პ. 19-30 ამოღებულია);

- გრძელვადიანი ინვენტარიზაციების შეფასების ახსნა-განმარტების აღწერითი განხილვა;

- სეგმენტური ინფორმაციის მოსაპოვებლად ჩასატარებელი შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები.

სტანდარტის მოთხოვნის თანახმად, აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების არსებობის დასადგენად და შეეცადოს დაესწროს ინვენტარიზაციის პროცესს. თუ დათქმულ დღეს იგი ვერ ახერხებს ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრებას, მაშინ სხვა დღეს უნდა ჩაატაროს იგი ან აწარმოოს დაკვირვება ზოგიერთი სახის მარაგებზე და ჩაატაროს ტესტები განხორციელებულ ოპერაციებზე. იმ შემთხვევაში, როცა მარაგი განთავსებულია სხვადასხვა ადგილებში, აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს რომელ ადგილზეა უფრო მიზანშეწონილი მისი დასწრება. ამასთან, უნდა გაითვალისწინოს თანდაყო-

ლილი და კონტროლის რისკების შეფასება. როდესაც მარაგი მესამე პირის მეთვალყურეობაშია, აუდიტორმა სამეურნეო სუბიექტის სახელით უნდა მოიპოვოს მესამე მხარის პირდაპირი დასტური არსებული მარაგის რაოდენობის და მდგომარეობის შესახებ. აუდიტორი მვეალეებს მიმართავს თხოვნის წერილით დაუდასტურონ დავალიანებები და დასტური გამოუგზავნოს მას პირადად. ზოგიერთ შემთხვევაში, როდესაც ვითარება რთულია ან ხელმძღვანელობასა და ადვოკატებს შორის უთანხმოებაა, შეიძლება აუცილებელი გახდეს აუდიტორის და მოსამართლის შეხვედრა პრეტენზიების მოსალოდნელი შედეგების წინასწარი განსჯისათვის.

დადასტურება გარეშე მხარეებთან (ასს-505) სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის მიერ გარეშე მხარეებთან დადასტურების, როგორც აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვების საშუალების გამოყენებაზე.

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების გამოყენება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული მტკიცების დასასაბუთებლად ამ გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს არსებობა, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკის შეფასებული დონე და ის, თუ როგორ შეამცირებს სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურებიდან მიღებული მტკიცებულება აუდიტორულ რისკს მისაღებ დაბალ დონემდე ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მტკიცებებისათვის.

გარეშე მხარეებთან დადასტურება არის აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებისა და შეფასების პროცესი, რომელიც პირდაპირ უკავშირდება მესამე მხარისაგან ცალკეული პუნქტის შესახებ მოთხოვნილ ინფორმაციაზე პასუხს და გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაში მოყვანილ მტკიცებაზე იმის გადასაწყვეტად, თუ რა დონეზე გამოიყენოს გარეშე მხარეებთან დადასტურება, რომელიც გამოიყენება ნაშთებისა და მათი კომპონენტების აღრიცხვასთან მიმართებაში. დადასტურების მოთხოვნის მიზანია ასევე იმის გარკვევა შეიცავს თუ არა რაიმე შეთანხმებაში. გარეშე მხრიდან გამოთხოვებია:

— ბანკირებისაგან მიღებული ინფორმაცია საბანკო ნაშთებსა და სხვა;

- დებიტორული დავალიანება;
- საბაჟო ტერმინალზე საწყობებში ან კონსიგნაციისათვის გა-
მიზნული მარაგი;
- იურისტების, ან ფინანსისტების მიერ ქონების მისი ფლობი-
სა და უსაფრთხოებისათვის გაცემული სატიტულო უფლება;
- ინვესტიციები, რომელიც შესყიდულია, მაგრამ ჯერ არ არ-
ის ბალანსში ასახული;
- სესხები კრედიტორებისაგან;
- კრედიტორული დავალიანების ნაშთები.

„საქმიანობის დაწყება - საწყისი ნაშთები“ (№ 510)-სტანდარ-
ტის მიზანია სტანდარტების და მითითებების დადგენა, თუ რა უნდა
გააკეთოს (როგორ იმოქმედოს) აუდიტორმა საწყისი ნაშთების მი-
მართ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი პირველად ტა-
რდება ან წინა აუდიტი სხვა აუდიტორის მიერ იყო ჩატარებული.
„საწყისი ნაშთი“ ნიშნავს პერიოდის დასაწყისში ანგარიშზე არსე-
ბულ თანხებს. თუ წინა პერიოდის აუდიტორული დასკვნა მოდიფი-
ცირებული იყო, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა
მაჩქიოს მიმდინარე პერიოდში დასკვნის მოდიფიცირების გამომწვევ
მიზეზებს, ისეთი გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებების,
როგორიცაა ძირითადი საშუალებები, ინვესტიციები და გრძელ-
ვადიანი სესხები. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ჩანაწერები, რომლე-
ბიც საფუძვლად უდევს საწყის ნაშთებს, ზოგიერთ (საეჭვო) შემთ-
ხვევაში მოითხოვოს დასტური საწყის ნაშთზე.

სტანდარტის სავალდებულო დებულება მდგომარეობს, რომ
მტკიცებულებები პასუხობდნენ შემდეგ მოთხოვნებს:

საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობას, რომელიც არ-
სებით გავლენას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშზე;
წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები ზუსტად არის გადმოტა-
ნილი მიმდინარე პერიოდში ან გადაანგარიშებულია საჭიროების შე-
საბამისად;

ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა უცვლელად გამოიყენება
ან ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაში მომხდარი ცვლილებები
სათანადოდ არის ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

თუ აუდიტორი ყველა სათანადო პროცედურის ჩატარების შემ-
დეგ კერ მოიპოვებს საკმარის შესაფერის აუდიტორულ მტკიცე-
ბულებას საწყის ნაშთებზე, მას არა აქვს უფლება გასცეს უპირობო

სტანდარტული აუდიტორული დასკვნა მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მაშინაც კი, როდესაც მიმდინარე წლის აუდიტის შედეგები ამის საშუალებას იძლევა. ასეთ შემთხვევაში საწყისი ნაშთის არსებობის გათვალისწინებით აუდიტორი იძლევა პირობით დასკვნას ან უარს აცხადებს დასკვნაში თავისი მოსაზრების გამოთქმაზე.

„ანალიზის პროცედურების“ (№ 520) საერთაშორისო სტანდარტის მიზანია აუდიტის პროცესში ანალიზური პროცედურების გამოყენებაზე სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა, რომელიც მოიცავს საფინანსო და არასაფინანსო ინფორმაციის შედარებას. ძირითადი დამახასიათებელი ნიშანი მდგომარეობს იმაში, რომ მათი გამოყენება ხდება მნიშვნელოვანი ცვალებადობის და მოულოდნელი თანაფარდობის გამოსაკვლევად, ასახსნელად და დასამტკიცებლად. აგრეთვე გასათვალისწინებელია მათი გამოყენების შეზღუდულობა, თანაფარდობის სიზუსტე, პროგნოზირება, ხელმისაწვდომობა, ინფორმაციის შესაფერისობა და შესადარისობა.

მტკიცებულებები ანალიზური პროცედურისათვის სამი ჯგუფის მიმართულებიდან გამომდინარეობენ. ესენია: 1. შიდა მტკიცებულებები, რომელსაც დამკვეთი წარუდგენს აუდიტორს არსებული ინფორმაციის საფუძველზე; 2. მესამე პირთაგან მიღებული ინფორმაცია და 3. შერეული, რომლის დროსაც დამკვეთიდან მიღებული ინფორმაცია მესამე მხარის მიერ დამტკიცებულია (დადასტურებულია) წერილობით, ან უშალოდ აუდიტორის მიერ არის მოპოვებული.

სტანდარტის ბოლო ნაწილში განხილულია ისეთი შემთხვევები, როდესაც ანალიზური პროცედურებით გამოვლინდება მნიშვნელოვანი ცვალებადობა, ან ისეთი კავშირ-ურთიერთობები, რომლებიც არ ემთხვევა სხვა შესაბამის ინფორმაციას, ან განსხვავდება პროგნოზირებადი მაჩვენებლებისაგან.

სტანდარტი „აუდიტორული შერჩევა“ (№ 530) მიზნად ისახავს სტანდარტების და მითითებების დადგენას, თუ როგორ უნდა აიგოს შერჩევითი ერთობლიობა და შეედაროს იგი შერჩევის შედეგებს. ეს სტანდარტი ერთნაირად ეხება როგორც სტატისტიკური, ასევე არასტატისტიკური შერჩევის მეთოდებს და ძირითადად გვთავაზობს პრაქტიკულ რეკომენდაციებს ისეთ საკითხებზე, როგორიცაა: რისკი, სერტიფიკაცია (დაყოფა), შერჩევის მეთოდები, შერჩევის რისკი, შეცდომების პროგნოზირება. იმისათვის, რომ შერჩევითი ერთობლიობა განისაზღვროს რაციონალურად და ეფექტურად, საჭიროა

მისი შესაფერიის სტრატეგიკაცია (შერჩევა), რაც აუდიტორს საშუალებას მისცემს ძალისხმევა წარმართოს ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლების მიმართ, რომლებიც ყველაზე დიდი პოტენციური შეცდომების შესაძლებლობას შეიცავს. აუდიტორმა აქვე უნდა გაითვალისწინოს შერჩევის რისკი, ასატანი და სავარაუდო შეცდომა. სტანდარტში დეტალურად არის აღწერილი აუდიტორული შერჩევა, მეთოდები და ამ საკითხთან დაკავშირებული პროფესიული ტერმინები.

სტანდარტი „ბუღალტრული შეფასების აუდიტი“ (ასს № 540) გულისხმობს ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი თანხის განსაზღვრას იმ კონკრეტულ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. გასათვალისწინებელია აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც გამოდგება ბუღალტრული შეფასების დასადასტურებლად, ხშირად უფრო ძნელად მოსაპოვებელი და ნაკლებად სარწმუნო, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების სხვა მუხლების დამადასტურებელი მტკიცებულებები. პასუხისმგებლობა შეფასებითი მონაცემების განსაზღვრაზე, რომელიც დაფუძნებულია განვილილ ან პოტენციურად შესაძლო გაუთვალისწინებელი პირობების დასკვნაზე, ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ხოლო აუდიტორს – დასაბუთებულობის ანალიზზე.

ჩვეულებრივ არსებით ბუღალტრულ შეფასებას განიხილავს და ამტკიცებს ხელმძღვანელობა. აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, ხდება თუ არა ასეთი განხილვა და დამტკიცება ხელმძღვანელობის სათანადო დონეზე, დადასტურებულია თუ არა ეს შემდეგ სათანადო დოკუმენტაციაში. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ცალკეული მისაღები განსხვავება საერთო მთლიან მიმართულებაზე და მაშინ იგი გააკეთებს ბუღალტრულ შეფასებებს მთლიანობაში.

რეალური ღირებულების შეფასებისა და ახსნა-განმარტებების აუდიტი (ასს № 545) – სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული რეალური ღირებულების შეფასებისა და ახსნა-განმარტებების აუდიტორული ანალიზი, ანუ განსჯა იმ მატერიალური აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის კომპონენტებისა, შეფასებებისა და ახსნა-განმარტებებისა, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი და ასახულია რეალური ღირებულებით. მათი რეალური ღირებულება შეიძლება წარმოიშვას, როგორც ოპერაციების საწყისი გატარების ჩანაწერიდან, ასევე ღირებულებაში უფრო გვიანი ცვლილებებიდან. დროთა განმავლობაში მომხდარი ცვლილებები შესაძლოა

განსხვავებული იქნეს განხილული ფინანსური ანგარიშების წარდგენის სხვადასხვა ჩარჩოში. ასეთი ცვლილებების ასახვას ზოგიერთი ჩარჩო შეიძლება მოითხოვდეს პირდაპირ საკუთარ კაპიტალში, ზოგიერთები კი – შემოსავალში.

აუდიტორი ვალდებულია, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები მასზედ, რომ რეალური ღირებულების შეფასებები და ახსნა-განმარტებები თავსებადია სამეურნეო სუბიექტში ჩამოყალიბებულ ფინანსური ანგარიშგების სისტემასთან, ამავე დროს, ხელმძღვანელობა ვალდებულია დააფუძნოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მაჩვენებელთა რეალური ღირებულების შეფასების მეთოდი, ხოლო მის განსასაზღვრავად ამოარჩიოს შესაფერისი შეფასების მეთოდები, განსაზღვროს და ადეკვატურად დაასაბუთოს გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები, მოამზადოს შეფასებები და უზრუნველყოს, რომ რეალური ღირებულებითი შეფასებები და ახსნა განმარტებები თავისთავადია სამეურნეო სუბიექტში ჩამოყალიბებულ ფინანსური ანგარიშგების სისტემასთან.

რეალური ღირებულების შეფასებები შეიძლება მარტივი აღმოჩნდეს გარკვეული აქტივებისა და ვალდებულებებისათვის. კერძოდ, იმათთვის, რომელთა ყიდვა-გაყიდვა ხდება აქტიურ ბაზარზე და რომელიც, თავის მხრივ, ადვილად ხელმისაწვდომ და სანდო ინფორმაციას იძლევა რეალურად განხორციელებული ოპერაციების ფასების შესახებ. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების, როგორც არის საინვესტიციო ქონება ან სხვა რთული წარმოებული მაჩვენებლები მათი რეალური ღირებულების დადგენა შეიძლება შეფასების მოდელების გამოყენებით, როგორც არის პროგნოზირება, დისკონტირება ან ექსპერტის ანუ დამოუკიდებელი შემფასებლის დახმარებით.

ფინანსური ანგარიშგების სხვადასხვა ჩარჩოში, ან ფინანსური ანგარიშგების ერთი ჩარჩოს ფარგლებში სხვადასხვა აქტივის, ვალდებულებისა და ახსნა-განმარტებებისათვის შეიძლება არსებობდეს რეალური ღირებულების სხვადასხვა განმარტება. მაგ., ბასს 39 - „ფინანსური ინტერესები, აღიარება და შეფასება“, რომლითაც აქტივი შეიძლება გაიცვალოს ან ვალდებულება დაიფაროს საქმის მცოდნე და მსურველ მხარეებს შორის. რეალური ღირებულების კოეფიციენტი გულისხმობს მიმდინარე და მომავალი ღირებულების ისეთი ფასის მოძებნას, რომლითაც ეს ოპერაცია განხორციელდება.

„დაკავშირებული მხარეები“ (№ 550) – სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პასუხისმგებ-

ბლობაზე და იმ აუდიტორულ პროცედურებზე, რომლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეებს და მათთან ერთად შესასრულებელ ოპერაციებს. სტანდარტში მოცემული აუდიტის ჩატარების აუცილებელი და საკმარისი მონაცემების მიღების პროცედურების განხორციელების წესები, რომლებიც გამოიყენება დაკავშირებულ მხარეთა არსებობისას. ამ მხარეთა ურთიერთობამ შესაძლოა გააღებინა მოახდინოს აუდიტირებულ (შემოწმებულ) საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე და მის სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე, რაც სათანადოდ უნდა აისახოს აუდიტორულ დასკვნაში. მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით სტანდარტში მოცემულია ის პროცედურები, რომლებიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასადგენად და შესაფერისი, მოდიფიცირებული ან დამატებითი პროცედურების განსახორციელებლად, არსებითი უზუსტობის სიმპტომების გამოვლინებისათვის. იმ შემთხვევაში, როდესაც ეჭვის ქვეშ დგას აუდიტორული საწარმოს, როგორც ფუნქციონირებადი ერთეულის სტატუსი და მის ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის მოცემული ამ პრობლემის ადეკვატური ახსნა-განმარტებები, აუდიტორი ადგენს მოდიფიცირებულ დასკვნას: ან პირობითს, ან უარყოფითს.

„შემდგომი მოვლენები“ (№ 560) - სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. სტანდარტში ცნება „შემდგომი მოვლენები“ გამოიყენება, როგორც საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან აუდიტორის დასკვნის დაწერამდე მომხდარი მოვლენების, ასევე დაწერის შემდეგ აღმოჩენილი ფაქტების დასაფიქსირებლად. სტანდარტში ცალ-ცალკეა განხილული იმ პროცედურების ჩატარების წესები, რომლებიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა და რაც უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აისახოს ყველა ის მოვლენა, რომელსაც ადგილი ჰქონდა აუდიტორის მიერ დასკვნის დაწერამდე. აგრეთვე იმ ფაქტზე, რომლებიც აუდიტორის მიერ იქნა აღმოჩენილი დასკვნის დაწერის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე აუდიტორი შეიძლება იძულებული გახდეს შეცვალოს დასკვნა და ამ დროს ხელმძღვანელობა არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა აცნობოს სამეურნეო სუბიექტის მართვაზე უშუალოდ პასუხისმგებელ პირებს, რომ მიიღებს სათანადო ზომებს, რათა მისი აუდიტორული დასკვნა არ იყოს მიჩნეული დასაყრდენ წყაროდ. აუდიტორის შემდგომი

ქმედება დამოკიდებული იქნება მის იურიდიულ უფლებამოსილებასა და იურისტების ჩარევაზე.

„ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა)“ (№ 570) - სტანდარტის ფუნდამენტური, პრინციპული მოთხოვნაა „აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარების დროს, აგრეთვე მათი შედეგების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უწყვეტობის დაშვების მართებულობა, რაც საფუძვლად უდევს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ხოლო ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია – სტანდარტის დებულებები აუდიტორისთვის წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორული შემოწმებების დროს იმ ინფორმაციის გამოსაყენებლად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება და წარმოდგენილია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ და დამატებით მტკიცებულებებს ქმნის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებულებების გასამყარებლად. თუ ფინანსური ანგარიშგებაში გაკეთებულია ადეკვატური ახსნა-განმარტება, აუდიტორმა ჩვეულებრივ უნდა შეადგინოს უპირობო დასკვნა, სადაც ყურადღება გამახვილებული იქნება უწყვეტობის პრობლემაზე. თუ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის გაკეთებული შესაბამისი ახსნა-განმარტება, აუდიტორმა საჭიროებისამებრ უნდა შეადგინოს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა.

„ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“ (ასს № 580) - სტანდარტის მიზანია სტანდარტების და მითითებების დადგენა, თუ როგორ უნდა იხელმძღვანელოს აუდიტორმა ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის აუდიტორული მტკიცებულებების სახით გამოყენების დროს, აგრეთვე რა პროცედურები უნდა იქნას გამოყენებული ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის შეფასების და დოკუმენტირებისათვის, რა ზომებს უნდა მიმართოს აუდიტორმა, თუ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ოფიციალური ინფორმაციის მიწოდებაზე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორი ადგენს პირობით დასკვნას ან უარს აცხადებს დასკვნის გაცემაზე.

600-699 სტანდარტები ითვალისწინებენ:

სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენების; შიდა აუდიტორის სამუშაოთა გათვალისწინების; ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების სტანდარტებს და თავისუფალ შიფრებში სხვა ანალოგიური ან შესაბამისი შემადგენელი მაჩვენებლების პროცედურების წესებს სტანდარტების დამატებისათ-

ვის. აღნიშნულ პირველ (ასს 600) სტანდარტში აღწერილია იმ შემთხვევების შემოწმების პროცედურები, როდესაც დამოუკიდებელი აუდიტორი აუდიტის დროს სამუშაოდ იწვევს სხვა დამოუკიდებელ აუდიტორს, რომ ჩაატაროს აუდიტი მოცემული ორგანიზაციის ერთი ან რამდენიმე ქვეგანყოფის, ფილიალის, შვილობილი ან ასოცირებული კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელთა კონსოლიდირებაც სათავე ორგანიზაციებში აისახება.

სხვა აუდიტორის შესრულებული სამუშაოს გამოყენება (ასს № 600) – სტანდარტის მიზანია დაადგინოს სტანდარტები და მითითებები იმ აუდიტორიისათვის, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის დაწერისას იყენებს სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოს მოცემული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული ერთი ან მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაზე. ეს სტანდარტი არ ეხება ერთად აღნიშნულ აუდიტორებს ან წინამორბედ აუტოტორებთან ურთიერთობას. ამ სტანდარტის პროცედურები უთუოდ გასათვალისწინებელია, მაგრამ როდესაც მთავარი აუდიტორი იყენებს სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებილ სამუშაოს, მან უნდა განსაზღვროს, როგორ გავლენას მოახდენს ეს სამუშაო აუდიტზე. ასეთ შემთხვევაში „მთავარი აუდიტორი“ გამოყოფს (აღნიშნავს) აუდიტორს, რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა დასკვნის წარდგენაზე, როდესაც ეს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს სამეურნეო სუბიექტის ერთ ან მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას, რომლის აუდიტი ჩატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ.

მთავარმა აუდიტორმა შეიძლება ასევე გადაწყვიტოს, რომ არ არის საჭირო სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგების ანგარიში ან განიხილოს სხვა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, მაგრამ ამავე დროს უნდა გაითვალისწინოს სხვა აუდიტორის მიერ აღმოჩენილი მნიშვნელოვანი ფაქტები. ამასთან, სხვა აუდიტორმა, რომელსაც ეცოდინება რა კონტექტში აპირებს მთავარი აუდიტორი მის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას, უნდა ითანამშრომლოს მასთან.

სტანდარტში (ასს № 610) – შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება მოცემულია რეკომენდაციები აუდიტორული შემოწმების დროს ექსპერტის (სპეციალისტის) მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებაზე, სადაც განიხილება: სააღრიცხვო სისტემები; შიდა კონტროლის ელე-

მეტები: შეზღუდვები და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა კონტროლის სისტემის მდგომარეობის და ფუნქციონირების შეფასებასთან.

ზოგიერთი ქვეყნის ადგილობრივი მარეგულირებელი აქტებით ნებადართულია, რომ მთავარი აუდიტორი მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის დაწერისას ეყრდნობოდეს სხვა აუდიტორის ერთ ან მეტი კომპონენტის აუდიტის შედეგად დაწერილ დასკვნას. როდესაც მთავარი აუდიტორი ასე იქცევა, მაშინ მის დასკვნას ნათლად უნდა აისახოს ეს ფაქტი და მითითებული იქნას ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილის მოცულობა და მნიშვნელობა, რომლის აუდიტი სხვამ ჩაატარა.

ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება (ასს № 620) – სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულებების გამოყენებაზე.

ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებანი იმაზე, რომ ეს სამუშაო აუდიტის მიზნების აღქვატურია.

„ექსპერტი“ ეწოდება პიროვნებას ან ფირმას, რომელსაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისაგან განსხვავებულ რომელიმე სფეროში გააჩნია სპეციალური კვალიფიკაცია და ცოდნა-გამოცდილება.

700-799 სტანდარტები „აუდიტორული დასკვნა და ანგარიშგება“ ითვალისწინებს აუდიტორის დასკვნის ფინანსურ ანგარიშგებაზე შესაბამის ინფორმაციას. აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ახალ სხვა ინფორმაციას – სტანდარტებს, ზოლო თავისუფალ შიფრებში ამ სახის სხვა ანალოგიურ ან მათი შესაბამისი შემადგენელი მაჩვენებლების პროცედურების წესების დამატებისათვის. ე.ი. ამ სტანდარტების ძირითადი მიზანია სტანდარტების და მითითებების დადგენა დამოუკიდებელი აუდიტორებისათვის, თუ როგორი ფორმით და შინაარსით უნდა აიგოს აუდიტორული დასკვნა მის მიერ აუდიტირებული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამ მითითებების უმეტესობა აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს არა მარტო ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არამედ ასევე სხვა სახის ფინანსურ ინფორმაციაზეც. აუდიტორმა უნდა განიხილოს და შეფაქვდეს მტკიცებულებებზე დაყრდნობით გააკეთოს სა-

ბოლოო დასკვნა. ასეთი განხილვა და შეფასება გულისხმობს, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული მისაღები ჩარჩოების შესაბამისად.

„აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ სტანდარტის (№ 700) მოთხოვნებია: ყოველი აუდიტის დამთავრების შემდეგ აუდიტორმა უნდა შეადგინოს შესაბამისი ფორმის წერილობითი აუდიტორული დაკვნა, სადაც უნდა აისახოს არსი, ბუნება და მოცულობა იმ შესაძლო ინფორმაციის, რომელიც ეკონომიკური სუბიექტში აუდიტის შედეგად იქნა მოპოვებული. დასკვნის რეკვიზიტების ძირითადი ელემენტები უნდა იყოს: სათაური, ადრესატი, შესავალი, აბზაცი (ანგარიშგების მითითება, ხელმძღვანელობის და აუდიტორის პასუხისმგებლობა, აუდიტის მასშტაბები, სტანდარტის მითითება ჩატარებული სამუშაოს აღწერა), დასკვნითი აბზაცი, დასკვნის თარიღი, აუდიტორის მისამართი და ხელმოწერა.

დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს გამოკვეთილი აუდიტორის მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ და შეესაბამება თუ არა იგი საკანონმდებლო მოთხოვნებს. სტანდარტი უპირობო დასკვნად მიიჩნევს იმ შემთხვევას, როდესაც იგი წარმოდგენილია უტყუარობის და სამართლიანობაზე დადგენილი საფუძვლების (ჩარჩოების) შესაბამისად, ხოლო მოდიფიცირებული დასკვნა, (ამ შემთხვევაში ყველა სხვა დასკვნა) შემდეგი სახით: პირობითი დასკვნა, უარი დასკვნის გაცემაზე და უარყოფითი დასკვნა.

„ფინანსური ინფორმაცია“ (№ 710) სტანდარტში „აღნიშნულია იმ შემთხვევის პროცედურები, როცა დამკვეთის ანგარიშგება მოიცავს წინა პერიოდის (ან პერიოდების) ფინანსურ მაჩვენებლებს, რომლებიც მიმდინარე წლის ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლების ანალოგიურია. სტანდარტში გაანალიზებულია ორი სახის შემთხვევა: პირველი, როდესაც წინა წლების ფინანსური ანგარიშგების შესადარისი მნიშვნელობები გამოუყენებელია კანონმდებლობის გამო და შეადგენს ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილს მიმდინარე წელს. მეორე კი – შესადარისი მნიშვნელობების მონაცემები მოყვანილია საცნობარო ინფორმაციის მიზნით. ამ კატეგორიების მიხედვით პირველ შემთხვევაში შესაბამისი მონაცემები მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს და გამიზნული არ არის მათი ცალკე წარდგენა. აუდიტორული დასკვნა ასეთ შემთხვევაში მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის

ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება, რომელიც მოიცავს წინა პერიოდსაც და კონკრეტულად არ არის ორიენტირებული შესაბამის მონაცემებზე, ხოლო შესადარი ფინანსური ანგარიშგების შედარების მიზნით ჩართულია მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს. ამ შემთხვევაში აუდიტორული დასკვნა თვითოეულ ცალკეულ პერიოდს ეხება ცალ-ცალკე¹.

თუ განვლილი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა და აუდიტორი შესაბამისი ციფრობრივ მონაცემებში არსებით უზუსტობას გამოავლენს, მან უნდა თხოვოს ხელმძღვანელობას შესაბამისი ციფრობრივი მონაცემების შესწორება და თუ ხელმძღვანელობა უარყოფს მას, შესაბამისად უნდა შეიცვალოს აუდიტორული დასკვნაც.

შესადარისი ინფორმაციის სტანდარტის დანართში მოცემულია დასკვნის ნიმუშები. რომელთაგან საჩვენებლად ერთ-ერთს განვიხილავთ:

„ჩავატარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი ... 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

ჩვენი აზრით, მოცემული ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას ... 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მის საქმიანობას, შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით ... შესაბამისად (მიუთითეთ სტანდარტი ან ნორმატიული აქტი, კანონი)“¹.

აუდიტორი

თარიღი

¹ ნ. ქაბაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი. 2005 წ. გვ. 225

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. თბილისი. 2005 წ. გვ.

მისამართი

„აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია“ (სტანდარტი № 720) ითვალისწინებს იმ სტანდარტის და მითითებების დადგენას, რომელიც აუდიტორული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტაციისათვის ინფორმაციის სახით იყო გათვალისწინებული, და რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ ანგარიშის შედგენისას შემოწმების შედეგების ასახვასთან ერთად, როგორიც არის ღირექტორთა საბჭოს ანგარიში, მნიშვნელოვანი საკითხების მოკლე მიმოხილვა, ფინანსური კოეფიციენტები, მონაცემები თანამდებობის პირთა და ღირექტორთა ვინაობის შესახებ და სხვა. ე.ი. სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის მიერ აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში არსებული სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებით წლიური ანგარიშების შემთხვევაში (მაგ., ფასინი ქაღალდების მიმართ).

თუ სხვა ინფორმაციის გაცნობისას აუდიტორი დაადგენს არსებით შეუსაბამობას, მან უნდა განსაზღვროს, საჭიროებს თუ არა აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგება ან კონკრეტული სხვა ინფორმაცია შესწორებას და სამეურნეო სუბიექტი უარს აცხადებს ამაზე. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორის დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა (მოვლენათა) აღმნიშვნელი აბზაცის დამატება, სადაც აღწერილი იქნება არსებითი შეუსაბამობა ან მიიღოს სხვა ზომები. სახელდობრ, უნდა გასცეს პორობითი ან უარყოფითი დასკვნა. როდესაც სხვა ინფორმაციის შესწორებაა საჭირო, მაგრამ ხელმძღვანელობა უარს ამბობს ამაზე, აუდიტორმა იფიქროს შემდგომ შესაბამის ქმედებაზე. ეს ქმედებები შეიძლება მოიცავდეს ისეთ ზომებს, როგორიცაა სამეურნეო სუბიექტის საერთო ხელმძღვანელობაზე პასუხისმგებელ პირთა წერილობითი შეტყობინება აუდიტორის სხვა ინფორმაციით დაინტერესების შესახებ ან იურიდიული კონსულტაციების მიღება.

800 899 სტანდარტები „სპეციალიზებული სფეროები“ განიხილავს მითითებებს სტანდარტ „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებებზე“ (№ 800) და „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“ (№ 810). აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე. ასს სტანდარტ № 800-ის მიზანია განსაზღვროს იმ პროცედურების მოთხოვნები, რომლებიც უნდა განაზოციელოს აუ-

დიტორმა სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული გარიგების დროს სტანდარტი ითვალისწინებს, რომ სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორული გარიგების დაწყებამდე აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ დამკვეთთან დადებული შეთანხმება ზუსტად ასახავს თუ არა გარიგების ხასიათს, წარსადგენი დასკვნისა და შინაარსის მიზანს. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა უნდა განიხილოს და შეაფასოს ის დასკვნები, რომლებიც მიიღება სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორული გარიგებების პროცესში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებით და ამის საფუძველზე შეადგინოს დასკვნა, რომელიც ასეთ სახეს მიიღებს:

- დასკვნა ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლების მიხედვით და არა საერთაშორისო თუ ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად;

- დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ კომპონენტებზე;
- დასკვნა სახელშეკრულებო შეთანხმებების შეუსაბამობაზე;
- დასკვნა კრების თინანსურ ანგარიშგებაზე და ა.შ.

აუდიტორმა უნდა განიხილოს და გაითვალისწინოს, არის თუ არა ნათლად წარმოდგენილი ფინანსურ ინფორმაციაზე თანდართულ ახსნა-განმარტებაში ხელშეკრულების ისეთი მნიშვნელოვანი ინტერპრეტაციები, რომლებსაც ეყრდნობა ფინანსური ინფორმაცია. ასევე გასათვალისწინებელია, რომ სახელმწიფო სექტორში აუდიტორის დასკვნები ჩვეულებრივ სახელმწიფო სარგებლობის დოკუმენტებია და ამდენად შეუძლებელია ამ დასკვნების შეზღუდვა და შემოფარგვლა მხოლოდ კონკრეტული მიმართულებით. დასკვნის ნიმუშების ერთ-ერთი სახე შეიძლება იყოს შემდეგი:

„ჩვენი აზრით, თანდართული ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს კომპანიის მიერ მიღებულ შემოსავალსა და გადახდის ხარჯებს იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა X წლის 31 დეკემბერს ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართულ შენიშვნაში აღწერილი ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის საფუძვლის შესაბამისად“¹.

აუდიტორი
თარიღი

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. თბილისი. 2005 წ. გვ. 681.

მისამართი

სტანდარტში (№ 810) განიხილება აუდიტორის მიერ ფინანსურ ინფორმაციაზე ანგარიშგების ქედგენის და შემოწმების პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება პროგნოზის სახით ან შეფასებით მონაცემებს ემყარება. ამგვარად, ინფორმაცია ოპტიმალურად მიახლოებითია და დაფუძნებულია მოვლენების განვითარების კიპოთეზურ დაშვებაზე, ანუ იმ ინფორმაციაზე, რომელიც დაფუძნებულია პირობით დაშვებაზე მომავალში მოსალოდნელი მოვლენების და სამეურნეო სუბიექტის შესაძლო ქმედებების შესახებ, რომლებიც შეიძლება წარმოდგენილი იქნას მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი პროგნოზის სახით ან იყოს მათი ნაერთი. სტანდარტში მოცემულია მითითებები მოკლევადიანი და გრძელვადიანი პროგნოზის შესახებ გასაცემი არამოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა და განხილულია ის შემთხვევები, თუ რა დროს უნდა გაიცეს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა და აუდიტორი როდის უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან ან უარი თქვას (განაცხადოს) დასკვნის გაცემაზე.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შემოწმების შესახებ დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება იმ ფაქტმა, რომელიც აუდიტორს დაარწმუნებდა, რომ დაშვებები ვერ უზრუნველყოფენ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისათვის სათანადო ბაზას. ვინაიდან რეალური შედეგები შეიძლება განსხვავდებოდნენ პერსპექტიული ინფორმაციისაგან, ამიტომ დასკვნაში უფნდა აღინიშნოს, რომ არ არსებობს გარანტია და რეალური შედეგები მოცემულ კონკრეტულ მაჩვენებელთა შორის (მწკრივში) მოთავსდება.

ქვემოთ მოგვყავს სტანდარტში შემოთავაზებული პროგნოზის შესახებ არამოდიფიცირებული დასკვნიდან ნიშუშის ნაწყვეტი:

„დაშვების დამადასტურებელი მტკიცებულების შემოწმების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ რამეს, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ დაშვებები ვერ უზრუნველყოფენ მოცემული პროგნოზის სათანადო ბაზას. უფრო მეტიც, ჩვენი აზრით, პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული დაშვებების საფუძველზე და წარმოდგენილია ... შესაბამისად“¹. (მიუთითეთ ანგარიშგების იდენტიფიკაცია და ჩარჩოები).

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დიკუმენტები. თბილისი. 2005 წ. გვ. 684.

900-999 „დაკავშირებული მომსახურება“ ითვალისწინებს სტანდარტების „გარიგებები და ფინანსური ანგარიშების მიმოხილვის შესახებ“ (ასს № 910); „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ (ასს № 920); „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“ (ასს № 930).

სტანდარტი გამიზნულია ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვისათვის. მისი მიზანია აუდიტორის მისცეს საშუალება დაადგინოს, მიიქცია თუ არა აუდიტორის ყურადღება ისეთმა ფაქტმა, რომელიც მას დაარწმუნებდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით არ არის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად. ჩვეულებრივი აუდიტისაგან განსხვავებით, როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე, აღნიშნული სტანდარტის დანიშნულებაა აუდიტორმა გამოხატოს თავისი მოსაზრება შემოწმების პროცესში მიიქცია თუ არა ყურადღება იმ გარემოებამ, რომ ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ვერ ასახავს“ ან „ყველა ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ვერ ასახავს“ აუდიტორული ორგანიზაციის ფინანსურ მდგომარეობას. აქვეა მოყვანილი დასკვნისა და გამოუხატველობის რწმუნებები. სტანდარტს თან ერთვის: 1. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში; 2. სანიმუშო დეტალური პროცედურები, რომლებიც შეიძლება ჩატარდეს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების დროს; 3. უპირობო დასკვნის ნიმუში; 4. მიმოხილვის დასკვნის ნიმუშები უპირობო დასკვნის გამოკლებით.

ასს № 920 სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პროფესიულ პასუხისმგებლობაზე ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე აუდიტორული გარიგების დროს, აგრეთვე იმ დასკვნის ფორმასა და შინაარსზე, რომელსაც წარადგენს აუდიტორი ამგვარი გარიგების დროს. სტანდარტის თანახმად: „აუდიტორის, სამეურნეო სუბიექტის და მესამე მხარის მიერ შეთანხმებული პროცედურები აღრიცხვისა და ანგარიშგების იმ ნაწილთა შემოწმებაა, რომელზედაც აღნიშნული მხარეები შეთანხმდებიან. იგი თემატური შემოწმების სახის (აუდიტის თანამდევი მომსახურების ნაირსახეობაა) ხორციელდება და რეგლამენტირებულია შეთანხმებული პრო-

ცედურებისა და მათი შედეგების დოკუმენტური გაფორმების დადგენილი წესის მიხედვით¹. სტანდარტის დანართის სახით ერთვის: აუდიტორული გარიგების წერილი შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებისათვის და დასკვნების ნიმუში მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ.

1000-1100 „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები“-ს მიზანია დახმარება გაუწიოს გარე, დამოუკიდებელ აუდიტორებს, აგრეთვე ბანკის ხელმძღვანელობა, როგორც შიდა აუდიტორები და ინსპექტორები ბანკთაშორისი დასტურის მიღების პროცედურების ჩატარებაში. ეს სტანდარტები და დებულებები გამიზნულია მოელ მსოფლიოში აუდიტორული პრაქტიკის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის გასაუმჯობესებლად, აუდიტორისათვის პრაქტიკული დახმარების გასაწევად. ასპლ (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები) მიზანია აუდიტორთა უზრუნველყოფა დამატებითი მითითებებით, აღნიშნული სტანდარტების გაერცობითა და განმარტებებით დაეხმაროს აუდიტორებს აუდიტის ჩატარებისას. ამასთან, ეს დებულებები არ არის განკუთვნილი იმისათვის, რომ სარგებლობდეს აუდიტორის საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილებით.

1000-1100 სტანდარტების ჯგუფში გათვალისწინებულია შემდეგი დამუშავებული დებულება – სტანდარტები:

ასს (დებულება) 1000 - „ბანკთაშორისი დასტურის პროცედურები“, რომლის მიზანია დახმარება გაუწიოს გარე, დამოუკიდებელ აუდიტორებს, აგრეთვე ბანკის ხელმძღვანელობას, როგორცაა შიდა აუდიტორები და ინსპექტორები, ბანკთაშორისი დასტურის მიღების პროცედურების ჩატარებაში, სადაც გათვალისწინებული უნდა იქნეს: დასტურის მიღების საჭიროება; დასტურის მოთხოვნის გამოყენება; მოთხოვნის მომზადება, დაგზავნა და პასუხის მიღება და დასტურის მოთხოვნის შინაარსი.

ასს (დებულება) 1001 - „საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემო-განცალკევებული კომპიუტერები“. ამ დებულებაში აღწერილია რა გავლენას ახდენს განცალკევებული პერსონალური კომპიუტერები ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაზე, მასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლსა და აუდიტორულ პროცედურებზე. ეს აუდიტის საერ-

¹ 6. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი. 2005 წ. გვ. 228.

თაშორისო პრაქტიკის დებულება (ასპდ 1001) აღქმული უნდა იქნეს „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების წინასიტყვაობასთან“ ერთად, სადაც ფორმულირებულია ასპდ-ის გამოყენებისა და უფლებამოსილების საკითხი.

ასს (დებულება) 1002 - „საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემო – ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები“, ამ დებულებაში აღწერილია, რა გავლენას ახდენს ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემა ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაზე, მასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლსა და აუდიტორულ პროცედურებზე. აღნიშნული დებულება (1002) აღთქმული უნდა იქნეს „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობასთან“.

ასს (დებულება) 1003 - „საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემო – მონაცემთა ბაზის სისტემები“. ეს საერთაშორისო პრაქტიკის დებულება (ასპდ 1003) აღქმული უნდა იყოს „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების წინასიტყვაობასთან“ ერთად, სადაც ფორმულირებულია ასპდ-ს გამოყენებისა და უფლება-მოსილების საკითხები.

ასს (დებულება) 1004 - ბანკების ზედამხედველობისა და გარე აუდიტის ურთიერთობა“, ასევე აღქმული უნდა იყოს „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების წინასიტყვაობასთან“ იმის გათვალისწინებით, რომ ბანკები მნიშვნელოვან (ცენტრალურ) როლს თამაშობენ ეკონომიკაში და საბანკო სისტემის მუდმივი სიძლიერე (სტაბილურობა) ქვეყნის, საზოგადოების ზრუნვის საგანია. ბანკებში თავს იყრის საზოგადოების დანაშოგები, მათი მეშვეობით ხორციელდება საქონლისა და მომსახურებისათვის ანგარიშსწორება, აგრეთვე მეწარმეობისა და ვაჭრობის განვითარების დაფინანსება და ა.შ. აქ თავს იჩენს ბანკის ზედამხედველობისა და გარე აუდიტის განსხვავებული ფუნქციები, რაც განაპირობებს მათ შორის მეტი კომუნიკაციის აუცილებლობას.

ასს (დებულება) 1005 - „მოსაზრებები მცირე საწარმოთა აუდიტზე“ განმარტავს, რომ „2002 წლის სექტემბერში აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების სტანდარტების საბჭოს თანხმობით გადახდილი იქნა აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულება და ... 2003 წლის მარტის შემდეგ გამოცემულ ასს-თან დაკავშირებით, მცირე საწარმოების შესახებ მოსაზრებები თავად ასს-ში აისა-

ხება“, რაც გულისხმობს, რომ „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს) სათანადო მითითებებთან ერთად შეიცავს ძირითად პრინციპებსა და პროცედურებს, რომლებიც გამოიყენებიან ნებისმიერი საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში დამოუკიდებლად მისი ზომისა, იურიდიული ფორმისა, საკუთრებისა, ხელმძღვანელობის სტრუქტურის თუ მისი საქმიანობის სპეციფიკისა. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო საბჭო აღიარებს, რომ საწარმოები საფუძველს იძლევიან აუდიტის მრავალფეროვნებისათვის. ეს სტანდარტები ახალ მოთხოვნებს არ აყენებს მცირე საწარმოსათვის და არც ათავისუფლებს მათ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) მოთხოვნისაგან. მცირე საწარმოთა აუდიტი უნდა ხორციელდებოდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობაში“¹.

ასს (დებულება 1006) – ითვალისწინებს ბანკის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს; ასს (დებულება) 1007 და 1008 გაუქმებულია; ასს (დებულება) 1009 - „კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკა“ ითვალისწინებს კომპიუტერულ საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემოს პირობებში აუდიტის ჩატერების ეფექტურობისა და მწარმოებლობის გაუმჯობესებას; ასს (დებულება) 1010 – ეკოლოგიური საკითხების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში; ასს (დებულება) 1011 – გაუქმებულია; ასს (დებულება) 1012 - „წარმოებული ინსტრუმენტების აუდიტი“ ითვალისწინებს აუდიტორი უზრუნველყოს მითითებებით, იმ აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და ჩატარების შესახებ, რომლებიც ეხება წარმოებულ ფინანსურ ინსტრუმენტებთან დაკავშირებულ ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს.

„წარმოებული ინსტრუმენტები“ ზოგადი ცნებაა და გამოიყენება ფართო ფინანსური სექტორის კატეგორიების დასახასიათებლად, რომელთა ღირებულება „დამოკიდებულია“ ან „მიიღება“ გარიგების საფუძველად აღებული განაკვეთის ან ფასის მიხედვით, როგორიცაა: საპროექტო განაკვეთები გაცვლითი სავალუტო კურსი, წილობრივი ფასიანი ქაღალდების კურსები ან საქონლის ფასები. წარმოებული ინსტრუმენტარის კონტრაქტები ეხება სავალდებულო ფულადი სახსრების ნაკადებს მომავალი თარიღისათვის (წრფივი); ან

¹ აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი, 2004 წ. გვ. 407.

ითვალისწინებს არჩევანის (ოფიციონის) პარამეტრებს, როდესაც ერთ მხარეს აქვს უფლება, მაგრამ არა ვალდებულება მეორე მხარეს მოთხოვნის ხელშეკრულების საფუძველად აღებული ელემენტის მისთვის მიწოდება (არაწრფივი).

3000-3699 „მარწმუნებელი გარიგების საერთაშორისო სტანდარტები“ გათვალისწინებულია გამოსაქვეყნებელი ყველა მარწმუნებელი გარიგებისა და პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებისათვის. დღეისათვის დამუშავებულია (გადამუშავებულია) და ძალაში შევიდა ასს 3000 „მარწმუნებელი საერთაშორისო სტანდარტი“ (გარდა მარწმუნებელი გარიგებები გასული პერიოდის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა) და ასს 3400 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“.

მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტის (ასს 3000) - ის მიზანია საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებული პროფესიონალი ბუღალტრებისათვის (პრაქტიკოსებისათვის) ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პროცედურების დადგენა, აგრეთვე მითითებებით უზრუნველყოფა ისეთი მარწმუნებელი გარიგებების შესრულებასთან დაკავშირებით, რომელიც არ არის გასული პერიოდის საფინანსო ინფორმაციის აუდიტი, ან მიმოხილვა, და ისინი მოცულნი არიან აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, ან მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტებით.

ამ სტანდარტში გამოიყენება ტერმინები (შესაბამისი გაგებით) „დასაბუთებული რწმენების გარიგება“ და „შეზღუდული რწმენების გარიგება“, რათა ერთმანეთისაგან გაიმიჯნოს ორი ტიპის მარწმუნებელი გარიგება, რომლის ჩატარების უფლებაც აქვს პრაქტიკოსის ფორმის მოსაზრების (დასკვნის, საფუძვლის) რომელიც უნდა ემსახურობდეს მარწმუნებელი გარიგების რისკის შემცირება მოცემული გარიგების ვითარებისათვის მისაღებ დაბალ დონეზე.

„მარწმუნებელი გარიგებები, გასული პერიოდების საფინანსო ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა“ აღქმულ უნდა იქნას „ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების წინასიტყვაობასთან“ ერთად, სადაც ფორმირებულია ასს-ის გამოყენებისა და უფლებამოსილების საკითხები.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება (ასს 3400) სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა პერსპექტიული (სამომავლო) ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე გარიგებისა და დასკვნების წარდგენისათვის, აგრეთვე ოპტიმალური, მი-

ახლოებითი დაშვებისა და ჰიპოთეზური დაშვების შემოწმების პროცედურებთან დაკავშირებით. „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია“ დაფუძნებულია პირობით დაშვებებზე მომავალში მოსახდენი მოვლენისა და სამეურნეო სუბიექტის შესაძლო ქმედების შესახებ, გრძელვადიან და მოკლევადიან პროგნოზებზე, ჰიპოთეტურ და ოპტიმალურ მიახლოებით დაშვებებზე, რომლებიც აღქმული უნდა იქნენ „ხარისხის, კონტროლის, აუდიტის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების წინასიტყვაობასთან“ ერთად, სადაც ფორმულირებულია ასს-ის გამოყენებისა და უფლებამოსილების საკითხები.

4000-4699 „დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები“ დასს - ითვალისწინებენ 4400 - „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ სტანდარტებსა და 4410 - „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის შესახებ“ სტანდარტებსა და მითითებებს. ეს ორივე სტანდარტი აღქმულ უნდა იქნას „ხარისხის, კონტროლი, აუდიტის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების წინასიტყვაობასთან“ ერთად, სადაც ფორმულირებულია ასს-ის გამოყენებისა და უფლებამოსილების საკითხები.

4400 დასს - ის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პროფესიულ პასუხისმგებლობაზე ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე, როგორც ფინანსურ, ასევე არაფინანსურ გარიგებების ინფორმაციაზე, როდესაც გარიგებამ შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე შესაძლოა აუდიტორისაგან მოითხოვოს ცალკეულ მუხლებზე ისეთი მონაცემების აუდიტორული შემოწმება, როგორიც არის: მომწოდებლებიდან და მომხმარებლებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ანგარიშები, მოთხოვნების ანგარიშები, შესყიდვების ანგარიშები, რეალიზაციისა და მოგების სეგმენტის ანგარიშები, ან ფინანსური ანგარიშების რომელიმე კომპონენტზე ან მთლიან ფინანსურ ანგარიშებზე გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაც კი.

შეთანხმებული პროცედურების გარიგების მიზანია აუდიტორმა ჩაატაროს ისეთი აუდიტორული პროცედურები, რომლებზედაც აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტი და რომელიმე მესამე მხარე იყვნენ შეთანხმებულები და წარადგინონ ანგარიში აღმოჩენილ ფაქტზე, რაზედაც არაერთარ გარანტიას (რწმუნებას) თავად არ გამოხატავენ, არამედ მომხმარებლები აფასებენ აუდიტორის მიერ დასკვნაში წა-

რდგენილ პროცედურებსა და აღმოჩენილ ფაქტებს. აქედან გამომდინარე, თავად გამოაქვთ საკუთარი დასკვნები შესრულებულ სამუშაოზე.

4410 დასს-ის „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კონტროლის შესახებ“ ამ შემთხვევაში ნიშნავს, რომ ბუღალტერმა გამოიყენოს ბუღალტრული ცოდნა და გამოცდილება აუდიტორული ცოდნისა და გამოცდილების ნაცვლად, ფინანსური ინფორმაციის შესაგროვებლად, დასახასიათებლად და დასაჯამებლად. ე.ი. კომპილაციური გარიგება გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას და ასევე შეიძლება ითვალისწინებდეს სხვა ფინანსური ინფორმაციის შეგროვებას, კლასიფიკაციასა და დაჯამებას.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის

თემა (თავი 4) – აუდიტის მეთოდოლოგია და აუდიტორული სტანდარტები (სახეები)

1. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია და აუდიტი (ზოგადი მიმოხილვა)

2. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შექმნის მეთოდოლოგიური საფუძვლები და თავდაპირველი ჩამონათვალი

3. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებად აღიარებული და მოქმედი სტანდარტების ზოგადი დახასიათება

4. 100-199 ჯგუფის (განყოფილების) - „შესავალი“ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“-ს (ასს) ცალკეული სტანდარტის მოკლე შინაარსი და ანოტაცია

5. 200-299 - „პასუხისმგებლობა“ ზოგადი პრინციპები და პასუხისმგებლობა ცალკეული სტანდარტის (ასს: 200; 210; 220; 230; 240; 250; 260) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია

6. 300-399 - „დაგეგმვა“ რისკის შეფასება და რეაგირება ცალკეული სტანდარტის (ასს: 300; 310; 315; 320; 330) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია

7. 400-499 - „შიდა კონტროლი“ ცალკეული სტანდარტის (ასს: 400; 401; 402) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია

8. 500-599 - „აუდიტორული მტკიცებულებები“ -ს ცალკეული სტანდარტის (ასს: 500; 501; 505; 510; 520; 530; 540; 545; 550; 560; 570; 580) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია

9. 600-699 - „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს შესრულება“ (ასს: 600; 610; 620) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
10. 700-799 - „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგების წარდგენა“ (ასს: 700; 710; 720) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
11. 800-899 - „სპეციალური სფეროები“ (ასს 800) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
12. 900-999 - ჯგუფის სტანდარტების - „დაკავშირებული მომსახურება“ მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
13. 1000-1100 - „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულების“ მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
14. 2000-2699 - „გარიგებები“ მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
15. 3000-3699 - „მარწმუნებელი გარიგებების სპეციალური სტანდარტების“ (მასს) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია
16. 4000-4699 - „დაკავშირებული მომსახურება“ (დასს) მოკლე შინაარსი და ანოტაცია

თავი 5. აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაცია და მისი წარმოების მეთოდოლოგია

§1. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების პროცესი და აუდიტორული დასკვნა

აუდიტის წარმოება (ჩატარება) გულისხმობს ბუღალტრული და საფინანსო ანგარიშგების უტყუარობის (ჭეშმარიტების) და სამართლიანობის განსაზღვრას. იგი მოიცავს საწარმოს (ფირმის) სააღრიცხვო პოლიტიკას, სააღრიცხვო ინფორმაციას, ანგარიშგებათა სისწორეს და შემოწმების პერიოდს, რომელსაც როგორც წესი, მაღალკვალიფიციური სპეციალისტები-აუდიტორები აწარმოებენ.

აუდიტორის საქმიანობა, რომელიც განსხვავდება უწყებრივი შემოწმებებისაგან, არის აუდიტორების (აუდიტორული ფირმის) მიერ ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების, საგადასახადო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტაციის, გადასახადების დეკლარაციის და სხვა საფინანსო მოთხოვნა-ვალდებულებების შემოწმება, აგრეთვე საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მოწესრიგება. აქედან გამომდინარე, აუდიტორული საქმიანობა წარმოადგენს ინდივიდუალური აუდიტორების ან აუდიტორული ფირმების მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე ფასიან მომსახურებას, რომლითაც რეგულირდება ურთიერთდამოკიდებულება აუდიტორულ ფირმასა (აუდიტორს) და დამკვეთს შორის, ანუ შეთანხმების იურიდიული აღიარება, გარკვეული მოქალაქეობრივი უფლებების და ვალდებულების განსაზღვრის, მათი შეცვლის და შეწყვეტის შესახებ.

აუდიტორული ცდომილების რისკის შემცირებისათვის საჭიროა დამაჯერებელი ფაქტების შერჩევა. სადაც ირღვევა აღრიცხვის წარმოების და ანგარიშგების შედეგის აღიარებული (მიღებული) წესები, სტანდარტის მოთხოვნები, იქ აუდიტორი შემოწმებას ვერ ჩაატარებს და ჭეშმარიტებას ვერ დაადგენს, მით უმეტეს, სწორ დასკვნაზე ლაპარაკი არადამაჯერებელი იქნება, ამიტომ კლიენტის შერჩევისათვის საჭიროა გათვალისწინებული იქნას:

- დარგის ხასიათის შეფასება;

- კლიენტის აუდიტორული შემოწმების მიზნები და შედეგების გამოყენების შესაძლებლობა;

- ხელმძღვანელობის თავისებურებების შესწავლა;
- აუდიტორის შეცვლის მიზეზების შეფასება;
- წინამორბედი აუდიტური დასკვნების განმარტებების გაცნობა;
- საგადასახადო ორგანოებთან, ბანკებთან, პარტნიორებთან, აქციონირებთან და ფინანსური ანგარიშგების სხვა მომსახურებებთან ურთიერთობის ხასიათის და პრობლემების გარკვევა;
- რეკომენდაციების მიღება (ორგანიზაციების და პროფესიონალების მხრიდან);
- ანგარიშგების ანალიტიკური შემოწმება;
- ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის წინასწარი გაცნობა;
- კლიენტის ფირმის პერსონალის და მათი გამოცდილების ზოგადი შეფასება;

სააუდიტო კლიენტები სხვადასხვა ტიპისაა: ფორმალური - ოფიციალური და არაფორმალური - არაოფიციალური.

ფორმალური - ოფიციალური ტიპის კლიენტები აუდიტორებისაგან მოითხოვენ სამუშაოს შესრულების დროის და დანახარჯების მინიმალური ოდენობის პირობებში აუდიტური დასკვნების მომზადებას და გამოქვეყნებას.

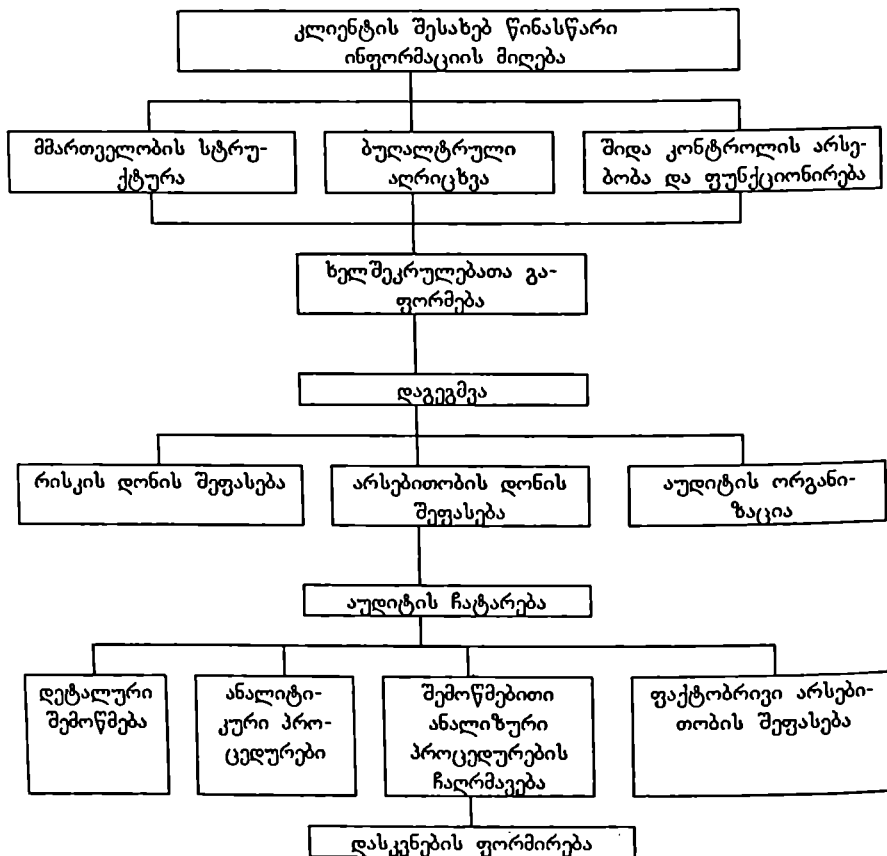
კლიენტის არაფორმალურ ტიპს წარმოადგენენ ისეთი კლიენტები, რომლებიც მოითხოვენ აუდიტორთან მჭიდრო კონტაქტს, რომლის დროსაც აუდიტორი ვალდებულია შეასრულოს შინაგანი აუდიტის ფუნქციებიც, როგორიც არის: კონსულტაციები, ანალიზი, პრაქტიკული დახმარება და ა.შ. აუდიტორი ამ შემთხვევაში ვალდებულია ხელშეკრულებების შედგენამდე გაარკვიოს კლიენტის ტიპი და წინასწარ განსაზღვროს დამატებითი კონსულტაციების და სამუშაოების მოცულობა.

აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაციის საერთო ბლოკ-სქემას ა. დ. შერეშეტი გვთავაზობს შემდეგი სახით: (იხ. მომდევნო გვერდზე).

აუდიტის დასკვნები და პროცედურები. საწარმოს ფინანსური დოკუმენტაციის ქვეშ იგულისხმება მმართველი რგოლის მიერ გაკეთებული დასკვნები. ეს ფინანსური დოკუმენტების (ასევე ყველა საბუღალტრო-ოპერატიულ) მონაცემებზე გაკეთებული დასკვნები შეიძლება შემდეგ კატეგორიებად დაიყოს:

- ცდომილების ან ცდომილების შესაძლებლობათა არსებობა;

- ინფორმაციის ასახვის სისრულე, უფლებები და ვალდებულებანი;
 აუდიტორული შემოწმების საერთო ბლოკ-სქემა¹



- ინფორმაციის ღირებულება (მნიშვნელობა) და დანიშნულება;
- ინფორმაციის ასახვის სიზუსტე.

ამასთან, აუდიტორთა გარკვეული ნაწილი თვლის დამატებითი გამოკვლევების საჭიროებას, თუ რამდენად ზუსტი და დროული იყო (არის) ინფორმაცია მოცემული ფინანსური პერიოდისათვის, რაც გუ-

¹ А. Д. Шеремет, В. П. Суйц – Аудит. Москва. ИНФРА – М. 2008 г. стр. 359.
 148

ლისხმობს ფაქტობრივი მონაცემების შედარებას ვალდებულებების და საკუთრების მაჩვენებლებთან აქტივში კონკრეტული თარიღისათვის (კოეფიციენტებში ან პროცენტებში).

დასკვნები ინფორმაციის ასახვის სისრულეზე მიუთითებენ, თუ რამდენად ჯეროვნად იყო გათვალისწინებული საქმიანი ოპერაციების, მოვლენების და სხვა ქმედობათა შესახებ კონკრეტული პერიოდის მონაცემები. აქედან გამომდინარე, ისინი ასახავენ და მიუთითებენ:

დასკვნები ინფორმაციის სისრულის ასახვაზე მიუთითებენ, თუ რამდენად ჯეროვნად იყო გათვალისწინებული საქმიანი ოპერაციების, მოვლენების და სხვა ქმედობათა შესახებ კონკრეტული პერიოდის მონაცემები, იყო თუ არა ბალანსში მითითებული ანგარიშსწორების ყველა დოკუმენტისა და ყველა ვალდებულებების მონაცემები.

დასკვნები უფლებებისა და ვალდებულებების ასახვის შესახებ მიუთითებენ ნამდვილად წარმოადგენს თუ არა საწარმოს აქტივები უფლებებს (საშუალებებს), ხოლო პასივები – ვალდებულებებს მოცემული თარიღისათვის. ამასთან, ბალანსში ასახული ინფორმაცია წარმოადგენს დასკვნას იმის თაობაზე, რომ კაპიტალის თანხა ასახავს ტექნიკური აღჭურვილობის ღირებულებას ამორტიზაციის ჩაუთვლელად, ხოლო ვალდებულებათა თანხა საწარმოს პასუხისმგებლობის ზომას (შესაძლებლობას) ამორტიზაციის ჩაუთვლელად.

1. დასკვნები ინფორმაციის ღირებულებისა (მნიშვნელობის) და დანიშნულების შესახებ მიუთითებენ არის თუ არა ასახული ფინანსური დოკუმენტების პოზიციაში ზუსტი თანხები, რომლებიც შეესაბამებიან საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპებს.

2. დასკვნები ინფორმაციის ასახვის სიზუსტის შესახებ მათემატიკური სიზუსტით ემთხვევა თუ არა ფინანსურ დოკუმენტებში საქმიანი ოპერაციის შესახებ წარმოდგენილ ინფორმაციას.

საბაზრო ურთიერთობათა ეპოქაში პირველხარისხოვანი მნიშვნელობა ენიჭება საწარმოთა საიმედოობას და სტაბილურ მუშაობას, მისი მესაკუთრეების მიერ დაბანდებულ კაპიტალზე მოგების მიღებას. რა თქმა უნდა, მრავალი მუშაკი, რომლებიც სოციალისტური ეკონომიკის პერიოდში ჩამოყალიბდნენ როგორც სპეციალისტები, ახალ პირობებში მუშაობასას განიცდიან გარკვეულ სიძნელეებს. მათ დიდი დახმარება უნდა გაუწიოს აუდიტორულმა სტანდარტებმა.

საერთაშორისო ბიზნესის განვითარება მოითხოვს, რომ სხვადასხვა ქვეყნის ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები „აუდიტის“ ტერმინის ქვეშ გულისხმობდნენ საქმიანობას, რომელიც

პასუხობს გარკვეულ მოთხოვნებს. ასეთ მოთხოვნათა რიცხვს შეიძლება მიეკუთვნოს შემდეგი:

- აუდიტი უნდა დაიგეგმოს წერილობითი სახით, რომლისათვისაც უნდა მომზადდეს საერთო დოკუმენტი „აუდიტის გეგმა“ და უფრო დეტალიზებული დოკუმენტი „აუდიტის პროგრამა“;

- აუდიტის პროცედურების განხორციელების პროცესი უნდა დაფიქსირდეს სპეციალურ სამუშაო დოკუმენტაციაში, რომელიც აუცილებლად უნდა გაფორმდეს ერთიანი მოთხოვნების შესაბამისად;

- ადამიანები, რომლებიც თვნიან თავს აუდიტორებს უწოდებენ, უნდა პასუხობდნენ გარკვეულ პროფესიულ და კვალიფიციურ მოთხოვნებს;

- აუდიტორულმა ორგანიზაციებმა თავიანთი საქმიანობის ორგანიზების და შემოწმებათა ჩატარების პროცესში უნდა განახორციელონ გარკვეული ღონისძიებები, რაც ხელს შეუწყობს აუდიტორული შემოწმების ხარისხის შენარჩუნებას და მის გაკონტროლებას. ამისათვის:

- აუდიტის განხორციელების პროცესში საჭიროა ვიხელმძღვანელოთ ერთიანი მოთხოვნებით, რათა სწორად იქნეს დაგეგმილი კლიენტის მიერ მიღებული ბუღალტრული ანგარიშგება რამდენად ზუსტად შეესაბამება მის ისეთ შინაარსს, რომელიც აუდიტორის აზრით ჩათვლება სწორ ანგარიშგებად (სიზუსტის მოცემულ დონეს უწოდებენ „არსებითს“ ანუ „მატერიალურს“);

- აუდიტორი არ არის ვალდებული, შეამოწმოს კლიენტის ყველა დოკუმენტი. დოკუმენტაციის შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს შერჩევითი წესით, ყველა აუდიტორისათვის ერთიანი მოთხოვნის დაცვით;

საკონტროლო-სარევიზიო მუშაობის გამოცდილების თვალსაზრისით, ბევრი ჩამოთვლილი დებულება არ არის ნათელი, ზოლო ზოგიერთი მათგანი რიგი აუდიტორული ფირმების მიერ არც სრულდება.

ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად, აუდიტის მიზანს შეადგენს ის, რომ აუდიტორმა შემოწმების შედეგების მოხედვით გამოხატოს თავისი აზრი შემოწმებული ორგანიზაციის ბუღალტრული ანგარიშგების შესახებ. აუდიტის მიზანი არ შეიძლება დაყვანილ იქნას მხოლოდ დეტალების გამოვლინებაზე, ფინანსურ ბოროტმოქმედებათა ძიებამდე,

საგადასახადო ანგარიშსწორებათა სისწორის და ბიუჯეტისათვის კუთ-
ვნილი გადარიცხვების თავისდროულობის შემოწმებამდე.

ბუღალტერთა და აუდიტორთა საერთაშორისო ფედერაციის
(IFAC) მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტე-
ბის (ასს) გამოყენება ქართული აუდიტორული სტანდარტების მზა
სისტემის სახით, როგორც ჩანს, შეუძლებელია. იგი საჭიროებს კო-
ნკრეტულ ეროვნულ კანონმდებლობასთან მისადაგებას, რადგანაც ნე-
ბისმიერ სისტემაში მნიშვნელოვნად განსხვავდება ადგილობრივისაგან
(ქართულისაგან).

ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო და კომერ-
ციული საქმიანობის წლიური აუდიტორული შემოწმება ტარდება
ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მდგომარეობის ექსპე-
რტიზის მიერ გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად კლი-
ენტისათვის მიცემული ვადის გასვლის შემდეგ. ასეთი შემოწმების
დაწყებას ჩვეულებრივად წინ უნდა უსწრებდეს საწარმოს საფინა-
ნსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის შემოწმების ჩატარება-
ზე სათანადო ხელშეკრულების (ურთიერთვალდებულებითი დოკუმენ-
ტის) გაფორმება.

შესამოწმებელ ეკონომიკურ სუბიექტში აღრიცხვა-ანგარიშგების
მოუწესრიგებლობის შემთხვევაში, ცხადია წარმოიქმნება სიძნელეები
აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისათვის, ხოლო ცალკეულ შემთ-
ხვევებში (აღრიცხვა-ანგარიშგებების მოუწესრიგებლობის დონიდან გა-
მომდინარე) შეიძლება მისი ჩატარება შეუძლებელი და უმიზნოც იყოს.
მით უმეტეს, იმ შემთხვევაში, როცა აუდიტორული შემოწმების დას-
კვნა არა მარტო საწარმოს შიდა ინტერესებს ემსახურება, არამედ
იგი ამ სუბიექტთან სამეურნეო-კომერციულ და პარტნიორულ ურთიერ-
თობაში მყოფი სხვა სუბიექტის ინტერესებშიც შედის (ე.ი. აუდი-
ტორული შემოწმების შედეგებზე და მის დასკვნაზე არსებითად
არის დამოკიდებული ამ პარტნიორული და სამეურნეო კომერციული
ურთიერთობის შემდგომი ბედი).

ფირმების კლიენტის არჩევანი, შესამოწმებელი სუბიექტის
ხელმძღვანელობა (კლიენტი) ჩვეულებრივ დაინტერესებულია შემო-
წმების ოპტიმალურ ვადებში ჩატარებით და სასურველი დადებითი
დასკვნის მიღებით. აუდიტორი (შემსრულებელი) ასევე დაინტერესე-
ბულია შემოწმების ოპტიმალურ ვადებში ჩატარებით, მაგრამ ამავე
დროს იგი ვალდებულია და პასუხისმგებელი შემოწმების ჩატარების
ხარისხზე. აუდიტორული შემოწმების ხარისხიანად ჩასატარებლად

კი მას სჭირდება, რომ შემოწმებისათვის აუცილებელი საინფორმაციო ბაზა (ბუღალტრული აღრიცხვა და ანგარიშგება) იყოს მოწესრიგებულ მდგომარეობაში და ადმინისტრაციის მხრიდან შექმნილი ჰქონდეს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სამუშაო პირობები.

აღრიცხვა-ანგარიშგების მოუწესრიგებლობის და ამით შემოწმებისათვის აუცილებელი საინფორმაციო ბაზის უქონლობის შემთხვევაში აუდიტორი, ნებით თუ უნებლიეთ დგება პრობლემის წინაშე — გააგრძელოს და დაამთავროს შემოწმება, თუ არა. ვინაიდან შედეგები იქნება არარეალური, რასაკვირველია დასკვნის მიმართებითაც იგი იქნება არასარწმუნო აუდიტის ხარისხისადმი, აუდიტორის პირადი მდგომარეობიდან გამომდინარე, იგი (აუდიტორი) იძულებული იქნება შეწყვიტოს (შეაჩეროს) შემოწმების პროცესი ინფორმაციული ბაზის მოწესრიგებამდე.

აუდიტორის მიერ ამ მეორე ვარიანტის არჩევა (შემოწმების შეჩერება ინფორმაციული ბაზის მოწესრიგებამდე, აგრეთვე შემოწმებისათვის საჭირო პირობების შექმნამდე), არც თუ იშვიათ შემთხვევაში კლიენტის მხრიდან იწვევს უკმაყოფილებას, რასაც შედეგად შეიძლება მოჰყვეს მხარეთა შორია სხვადასხვა გართულებები, კერძოდ, შრომის ანაზღაურებაზე და შემდგომი აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმა და სხვა.

ამგვარ მოსალოდნელ უთანხმოებათა თავიდან აცილების მიზნით სასურველია (შემკვეთის თანხმობის შემთხვევაში შესამოწმებელ სუბიექტს და აუდიტოს (აუდიტორულ ფირმას) შორის პირველად დაიდოს ბუღალტრული აღრუცხვის და ანგარიშგების მოწესრიგების ხელშეკრულება, ხოლო ამ საუშაოთა შესრულების და ინფორმაციული ბაზის წესრიგში მოყვანის შემდეგ გაფორმდეს ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების ორმხრივი ხელშეკრულება.

სხვა შემთხვევაში, მხარეთა შორის მოსალოდნელი უთანხმოება (უთანხმოებების) იურიდიულ-სამართლებრივი გადაწყვეტის უზრუნველყოფის მიზნით, საჭიროა, საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების შესახებ აუდიტორულ ფირმას და საწარმოს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების ფორმა და შინაარსი მაქსიმალურად მოიცავდეს ყველა საჭირო დებულებას აუდიტის ჩატარების წესის და პირობების, სამუშაოს შემკვეთის და შესრულებლის უფლებების მოვალეობა-ვალდებულების და პასუხისმგებლობის შესახებ.

სასურველია ხელშეკრულება შეიცავდეს დებულებას, რომ იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკურ სუბიექტს და აუდიტორულ ფირმას შორის საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების შესახებ ხელშეკრულების გაფორმების (შემოწმების დაწყების) შემდეგ გამოვლინდება ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების (შემოწმების ინფორმაციული ბაზის) მოწესრიგების საჭიროება, საწარმო აუდიტორულ ფირმასთან დებს დამატებით ხელშეკრულებას ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის მოწესრიგების (ექსპერტიზის) თაობაზე.

გამართლებულად მიგვაჩნია, რომ საწარმოო-ფინანსურ საქმიანობაში ექსპერტიზის დადებითი შედეგების მიღების შემთხვევაში აუდიტორი გადავიდეს შესამოწმებელი სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის აუდიტორულ შემოწმებაზე. ეს პირობა მით უფრო აუცილებლად გასათვალისწინებელია იმ შემთხვევაში, როცა საწარმო მხოლოდ დადებითი აუდიტორული დასკვნის მიღებითა დაინტერესებული.

მიზანშეწონილია ხელშეკრულებით განისაზღვროს კლიენტის მიერ შემოწმებისათვის საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენის ვადები (მუშაობის შეფერხების თავიდან ასაცილებლად). ასევე საჭიროა ხელშეკრულებაში ასახული იყოს უარყოფითი აუდიტორული დასკვნის გაცემის, ან დასკვნის გაცემაზე საერთოდ უარის თქმის შესაძლებლობა. კლიენტის მხრიდან აუდიტორზე მოსალოდნელი ზეწოლის გამო-რიცხვის მიზნით, ხელშეკრულებაში განსაზღვრული უნდა იყოს აუდიტორული მომსახურების ღირებულების ნაწილ-ნაწილ, მათ შორის, წინასწარი გადახდა (აევანსად ანაზღაურების წესი და პირობები).

როგორც სააუდიტორო საქმიანობის პრაქტიკაშია მიღებული, ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო მდგომარეობიდან გამომდინარე, აუდიტორს შეუძლია შეადგინოს სხვადასხვა ვარიანტის (კლიენტი-სათვის სხვადასხვა მნიშვნელობის) დასკვნა, კერძოდ,

1. დადებითი აუდიტორული დასკვნა – (დასკვნა შენიშვნების გარეშე);

2. პირობითად დადებითი აუდიტორული დასკვნა – (დასკვნა შენიშვნებით და მათ გამოსწორებაზე სავალდებულო მითითებით, ვადის დათქმით);

3. უარყოფითი აუდიტორული დასკვნა;

4. აუდიტორული დასკვნის შედგენაზე უარის თქმა (დასკვნა არ შედგა).

შესამოწმებელ ეკონომიკურ სუბიექტებსა და აუდიტორულ ფირმას შორის ყოველგვარი გაუგებრობის და უთანხმოების აღმოფხვრის მიზნით აუდიტორული ფირმების მუდმივი კლიენტებისათვის მიზანშეწონილი და სასურველია მომსახურების სააბონენტო ფორმაზე გადასვლა.

აუდიტორულ ფირმასთან კლიენტის ასეთი ურთიერთობის პირობებში კლიენტს შესაძლებლობა ეძლევა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, საფინანსო ანგარიშგების შედგენის, საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის (აგრეთვე სხვა) საკითხებზე ისარგებლოს აუდიტორების კვალიფიციური საკონსულტაციო მომსახურებით, რაც თითქმის მთლიანად გამორიცხავს სააბონენტო აუდიტორულ მომსახურებაზე მყოფ საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების ექსპერტიზის ჩატარების საჭიროებას, აგრეთვე კლიენტსა და შემოწმებელს შორის უთანხმოებისა და დავის წარმოშობის შესაძლებლობას.

აუდიტორული შემოწმების პროცესი შეიძლება შემდეგ თანმიმდევრულ ეტაპად დაიყოს:

1. პერსონალის და გეგმის გაცნობა;
2. ინფორმაციის მიღება და დოკუმენტირება კონტროლის სტრუქტურის შესახებ;
3. აუდიტის ფარგლებში შემოწმებათა ჩატარების გეგმის დამუშავება;
4. კონტროლის საშუალებათა დამატებითი შემოწმების ჩატარება (ცალკეული მიზნების და ბუღალტრული ანგარიშგების მიმართ);
5. შემოწმების ჩატარება არსებითობაზე, შეფასება და ფინანსურ დოკუმენტებში არსებული განსჯის რეგისტრაცია;
6. ანალიტიკური და სხვა პროცედურების გამოყენება, აგრეთვე აუდიტის შემოწმების ანალიზი და შეფასება;
7. აუდიტორის მიერ ანგარიშის შედგენა და კონტროლის სტრუქტურაში არსებულ ნაკლოვანებათა შესახებ ინფორმაციის წარდგენა.

აუდიტორული შემოწმების რეგლამენტი ითვალისწინებს „სამუშაო ქაღალდების“ წარმოებას, სადაც რეგლამენტირებული (ასახული) უნდა იყოს მთელი შესრულებული სამუშაო და ყველა მნიშვნელოვან საკითხზე გამოტანილი დასკვნა. „სამუშაო ქაღალდები“ აუდიტორს უადვილებს სამუშაოს დაგეგმვას, ჩატარებას და მის მსვლელობაზე დაკვირვებას.

სამუშაო ქაღალდები აუდიტორის საკუთრებას წარმოადგენს და არ შეიძლება გამოყენებული იქნას კლიენტის ბუღალტრული დოკუმენტების სანაცვლოდ.

სამუშაო ქაღალდებში შედის: აუდიტორული შემოწმებების პროგრამები, სასინჯი ბალანსები, გრაფიკები, ანალიზის შედეგები, მემორანდუმები, დადასტურებები, ამონაწერები კლიენტის დოკუმენტებიდან, ოპერაციათა შესრულების თანმიმდევრობის ოპერაციები, ანკეტიები და მრავალი სხვა საშუალებები. სამუშაო ქაღალდების გარკვეული ნაწილი აუდიტორის მოთხოვნათა შესაბამისად მზადდება კლიენტის თანამშრომლების მიერ.

§2. აუდიტორული კონტროლის ორგანიზაცია, ხარისხი, არსებობა და სტრატეგია (მეთოდოლოგიურ-მეთოდიკური ბაზა)

აუდიტის პრობლემაზე მომუშავე ნებისმიერი ქვეყნის პროფესიული ორგანიზაციები, უწინარეს ყოვლისა, სწავლობენ მისი გადაწყვეტის ვარიანტებს სხვადასხვა ორგანიზაციებში და ქვეყნებში, რომლებიც ამუშავენ ამ პრობლემებს.

სხვადასხვა ქვეყნის გამოცდილების გათვალისწინებით, აუდიტის ძირითადი აქტუალური პრობლემები (საკითხები), რომლებიც გულმოდგინე და მეცნიერულ და პრაქტიკულ დამუშავებას საჭიროებენ, შეიძლება იყოს შემდეგი:

- აუდიტორობის მთავარი პრინციპების უმნიშვნელოვანესი პროცედურების და ტესტების დეტალური მეცნიერული დასაბუთება;

- აუდიტორების კლასიფიკაცია, მისი ძირითადი ეტაპები, აუდიტორული დასკვნების შინაარსის, ადგილის და როლის განზოგადება, სისტემატიზაცია და შედარებითი ანალიზი;

- სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტის მიერ მათთვის ყველაზე მისაღები კონტროლის ფორმის შერჩევა, რომელიც შეიძლება აგებული იქნას აუდიტორობის პრინციპებზე ან ტრადიციული კონტროლის პრინციპებზე, ანდა ამ პრინციპების კომბინირებულ შეხამებაზე;

- აუდიტორული პროცესის ინფორმაციული, მათემატიკური და პროგრამული უზრუნველყოფის საკითხები, განსაკუთრებით სამეურნეო ობიექტების აუდიტორული პროცესისა, რომლებიც ახდენენ საადრიცხო-ანალიზური და საკონტროლო, სარევიზიო მუშაობის ავტომატიზაციას;

- აუდიტორულ მუშაობაში ეკონომიკურ-მათემატიკური მოდე-
ლირების დაფუძნება და ფართო გამოყენება;

- გარე და შიდა სისტემური აუდიტორების როლის გამიჯვნა
და მათი ხერხების და წესების დეტალური დამუშავება;

- დამოუკიდებელი აუდიტორების ფუნქციების, მათი უფლებე-
ბის, საქმიანობის, ეთიკური ნორმების, მოვალეობების და პასუხის-
მგებლობის განსაზღვრა;

- აუდიტორების საქმიანობის სამართლებრივი, კომერციული და
სახელშეკრულებო რეგულირების უზრუნველყოფა და იმ ობიექტების
განსაზღვრა, სადაც მათი მომსახურება შეიძლება ყველაზე უფრო
ნაყოფიერი იყოს;

- აუდიტორულ პრაქტიკაში გარე და შიდა აუდიტისათვის გა-
მოყენებული სტანდარტების დამუშავება და დასაბუთება;

- კონკრეტული სიტუაციების შესწავლა, რომლებშიც აუდიტო-
რები ასრულებენ თავიანთ ფუნქციებს და სხვადასხვა სამეურნეო
ობიექტების შემოწმებისას პროფესიული რისკის დონის განსაზღვრა;

- მაკოორდინირებელი აუდიტორული ორგანოების შექმნა, რო-
მელთა კომპეტენცია იქნება აუდიტორული საქმიანობის რეგულირე-
ბის, მათ შორის, სტანდარტების დამუშავების და დამტკიცების, აუდი-
ტორული რისკების დაზღვევის და სხვა საკითხების გაწყვეტა;

- საფინანსო, სამართალდამცავ და სხვა სახელმწიფო ორგანო-
ებთან აუდიტორების ურთიერთობის რეგულირება.

დღეისათვის საქართველოში უკვე ჩატარებულია გარკვეული
სამუშაოები ჩამოთვლილი საკითხების გადაწყვეტის მიმართულებით.
ამასთან დაკავშირებით, აუცილებლად მიგვაჩნია რამდენიმე კონკრე-
ტული საკითხის განხილვა, რომლებიც შესაძლებელია წარმოიშვას
ამ სამუშაოს განხორციელებისას.

ისტორიულდ ჩამოყალიბდა ისე, რომ საქართველოში აუდიტი
წარმოიშვა საკონტროლო და სარევიზიო სამსახურების საფუძველ-
ზე, რომლებმაც მართალია, გარკვეული დადებითი გამოცდილება დააგ-
როვეს, მაგრამ ამავე დროს მათ ნეგატიური ტრადიციებიც გააჩნდათ.

ასეთი ორგანოების მუშაობისათვის ხშირად დამახასიათებელი
იყო ვიწრო უწყვეტი მიდგომა. შემოწმების პროცესში დიდი ყურა-
ღდება ეთმობოდა მცირე შეცდომების ძიებას, ვინაიდან ამით უნდა
მომხდარიყო შემოწმებელთა გულმოდგინების დემონსტრირება, ხო-
ლო მსხვილ დარღვევებზე ხშირად „თვალს ხუჭავდნენ“. საბჭოთა
დროისათვის არსებული წესის შესაბამისად, უმოაერესი იყო მუშაო-

ბის შესაბამისობა გეგმიურ მაჩვენებლებთან, ზოლო კომერციული უნარის და მოქნილობის ნებისმიერი გამოვლინება მკაცრად იღვენებოდა.

სამუშაოს დაწყებიდან მის დამთავრებამდე, როდესაც ხდება დაჯამება და შეფასებათა გამოყვანა, აუდიტორი იღებს გადაწყვეტილებას, რომლებიც ერთობლიობაში აუდიტის სტრატეგიას შეადგენს. აუდიტის სტრატეგიის ფორმულირება მოიცავს დაგეგმვის ფართომასშტაბიან გადაწყვეტილებათა მიღებას, მაგ., გამოყენებული უნდა იქნას თუ არა კლიენტის შიდა აუდიტორების მუშაობის შედეგები, საჭიროა თუ არა სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორების მიერ კლიენტის ცალკეული განყოფილების შემოწმების სტრატეგიის შედეგები. აუდიტორული შემოწმების სტრატეგიის შემუშავება მოიცავს აგრეთვე დეტალურად დამუშავებული გადაწყვეტილებების მიღებას აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, დროისა და მასშტაბების შესახებ ცალკეული ანგარიშებისა ან ოპერაციათა კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშებში.

ჩვეულებრივ, აუდიტორის მიერ მიღებული ყველაზე მნიშვნელოვანი და რთული გადაწყვეტილება ასეთია: უნდა შესრულდეს თუ არა საკონტროლო შემოწმება, და თუ უნდა შემოწმდეს, რა მოცულობით. აუდიტორის ეს ასპექტი თითოეული ანგარიშის და განასინჯისათვის იქცევა შემოწმების გეგმად, რომელიც ემყარება აუდიტორის მიერ შიდა რისკის და კონტროლის რიკის შეფასებას.

აუდიტორული სტრატეგიის ფორმა და შინაარსი ყველა აუდიტორული ფირმისათვის თავისებურია. პროფესიული სტანდარტები, შესაბამისად საერთაშორისო სტანდარტებისა, მოითხოვს, რომ აწარმოოს კონტროლის სტრუქტურის ცალკეული ელემენტების – გაგებისა და კონტროლის რისკების შეფასების დოკუმენტირება.

აუდიტორები თავიანთ სამუშაო დოკუმენტაციაში სხვა მასალებსაც ათავსებენ, როგორიც არის: დაწვრილებითი სამუშაოების დროითი გეგმა, აუდიტორული შემოწმების გრაფიკი, აუდიტთან დაკავშირებული მიმოწერები და შიდა აუდიტორებთან კონტაქტები.

მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების ზარისხი. განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნების პრაქტიკა მოწმობს, რომ მრავალი აუდიტორული ორგანიზაცია გარკვეული საზღაურის ფასად ადასტურებს „შემოწმებული“ ორგანიზაციის არასარწმუნო ბუღალტრულ ანგარიშგებას. მსაგავს შოკლენას უწოდებენ „შავ აუდიტს“, „აზრის ყიდვას“ და ა.შ. რაც შეე-

ხება საქართველოს, აქ ბევრი ე.წ. „შავი აუდიტორია“-ა. ამას ხელს უწყობს ის ვითარებაც, რომ საქართველოში „ჩრდილოვანი ეკონომიკის“ წილი დიდია. ამასთან, მან მიიღო უკვე ახალი თვისებრივი ფორმა „მშრალი კონტრაქტი“ -ს ჟარგონით, რაც ნიშნავს უსაქონლო ოპერაციებით ფულის კეთებას. ეს არის მთავარი მიზეზი იმ შემთხვევებისა, როდესაც დაბალი დონისა და უპატიოსნო აუდიტორები გარიგებაში შედიან და გარკვეული საფასურისათვის აკეთებენ შეუფერებელ დასკვნებს.

დღევანდელ ეპოქაში ფინანსური ინფორმაციის სანდოობის ყველაზე მაღალ ხარისხს უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. აუდიტის პროფესიის განმასხვავებელი ნიშანი კი სწორედ საზოგადოების წინაშე პასუხისმგებლობის აღებაა.

აუდიტურ კომპანიებს და ინდივიდუალურ აუდიტორებს პროფესიული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფას ავალდებულებს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ხოლო პროფესიაში ხარისხის უზრუნველყოფის შემოწმების წვერი ოგანიზაციებისაგან მოითხოვს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ): „წვერმა ორგანიზაციებმა უნდა დანერგონ ხარისხის შემოწმების სტანდარტები, რომელთა მიზანი იქნება იმის შეფასება, იცავენ თუ არა აუდიტორი კომპანიები მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიულ სტანდარტებს... ყველა აუდიტორი კომპანია ვალდებულია ჰქონდეს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები პროფესიული მომსახურებისათვის, ხოლო წვერი ორგანიზაციები ვალდებულნი არიან უზრუნველყონ იმის გარანტია, რომ ეს პოლიტიკა და პროცედურები დაექვემდებარება შემოწმებას გარედან“¹.

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის შემოწმების სისტემის შემოღება ერთ-ერთი აუცილებელი პირობაა, როგორც ბსფ-ის წევრობის შენარჩუნებისათვის, ასევე ადგილობრივი აუდიტორული კომპანიების საკმიანობის ამაღლებისა და პროფესიის შემდგომი განვითარებისათვის.

აუდიტორული საკმიანობის შესახებ საქართველოს კანონით, აუდიტორი კომპანიების ხარისხის კონტროლის განხორციელების ვალდებულება აქვს პარლამენტთან არსებულ აუდიტორული საკმიანობის საბჭოს. ამდენად, საქართველოს პროფესიულ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ საერთაშორისო პრაქტიკის საფუძველზე

¹ ასს, საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის დადგენილება 1.

მოამზადა და დაამტკიცა მომსახურების ხარისხის სტანდარტი, რომელიც ადგენს აუდიტორის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის შემოწმების წესებს, მიმართულს საქართველოში აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გასაუმჯობესებლად და ბაფი-ის კორპორაციული წევრებისა და წევრი ინდივიდუალური აუდიტორების მომსახურების ხარისხის შესაფასებლად.

აღნიშნულიდან დგება კრიტერიუმების შერჩევის საკითხი, რომელიც იძლევა აუდიტორული შემოწმების ხარისხის შეფასების საშუალებას. როგორც ჩანს, არ არის საკმარისი ისეთი ეფექტურობის მაჩვენებლების გამოყენება, როგორიც არის ეფექტურობა, მოგება, სარგებელი და ა.შ. ან კლიენტის საჩივრების შინაარსი და რაოდენობა, ვინაიდან კლიენტი არ იჩივლებს მისი მოთხოვნით ჩატარებული „შავი“ აუდიტის შესახებ.

მსოფლიო გამოცდილებიდან გამომდინარე, აუდიტორული ორგანიზაციების მუშაობის ხარისხის კრიტერიუმებად, ეფექტურობის მაჩვენებლებთან ერთად, მიღებული უნდა იქნას აუდიტორული სტანდარტების დაცვის მდგომარეობა (მაღალი ხარისხი). ასეთი მიდგომა უნდა გავრცელდეს ჩვენშიც, იმიტომ, რომ რესპექტაბელური აუდიტორული ფირმების აუდიტორულ სტანდარტებს დაიცავენ უფრო მაღალ დონეზე, ვიდრე „შავ აუდიტში“ დასაქვიალიზებული პირები.

ხარისხობრივი კონტროლი ორი ძირითადი მიმართულებისაა:

- ცალკეული სააუდიტორო შემოწმების კონტროლი, და
- საერთო ხარისხობრივი კონტროლი.

ცალკეული სააუდიტორო შემოწმების კონტროლი შეიძლება გაკებული იქნას, როგორც აუდიტორის პროფესიონალიზმის, კომპეტენტურობის ხარისხი, ე.ი. აუდიტორის მომზადების ხარისხი. ობიექტურობა, კეთილსინდისიერება, სამუშაოს განაწილება თანამშრომლებს შორის, კლიენტებთან სწორი ურთიერთობის პოლიტიკა და თანამშრომლობის შემდგომი გაგრძელების შესაძლებლობა.

აუდიტის ჩატარების ხარისხობრივი მაჩვენებლების ამალღე-ბისათვის საჭიროა:

- აუდიტორის გადამზადება, კვალიფიკაციის ამაღლება;
- სააუდიტორო სტანდარტების შემუშავება და სრულყოფა;
- კონტროლის ეფექტური სისტემის შემუშავება და ხარისხობრივი მაჩვენებლები.

საქართველოში სრულყოფილი აუდიტის ჩამოყალიბებასთან ერთად აუდიტის სახელმწიფოებრივი რეგულირების როლი თავისთა-

ვად შემცირდება აუდიტორთა საზოგადოებრივი როლის შესაბამისი გაძლიერების ხარჯზე, მაგრამ დღევანდელ ვითარებაში ეს ალბათ, ნაადრევია.

ფინანსური ანგარიშგების პაკეტის წინასწარი განხილვის დროს ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია „არსებითობა“.

„არსებითობა“ - შედარებითი სიდიდეა, მაგრამ არა აბსოლუტური ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე. იგი შეიძლება არსებითი იყოს რომელიმე მცირე საწარმოსათვის, მაგრამ დიდი საწარმოსათვის არავითარ როლს არ ასრულებდეს. მაშასადამე, შეუძლებელია დადგინდეს არსებითობის წინასწარი განსაზღვრის კონკრეტული, უნივერსალური მნიშვნელობა, რომელიც მისაღები იქნება აუდიტორული ფირმის ყველა კლიენტისათვის.

არსებითობის სიდიდის განსაზღვრისათვის შედარებით მნიშვნელოვანი ბაზაა დაბეგვრამდე წმინდა მოგება, რომელიც მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო ელემენტია. სხვა მნიშვნელოვანი ბაზისები, რომლებზედაც არსებითად ზემოქმედებენ ცდომილებები, შემდეგია: საბრუნავი საშუალებები, ქონების საერთო (მთლიანი) ღირებულება, მოკლევადიანი ვალდებულებები, მფლობელთა წილები. არსებითობის ერთიანი ღირებულებით გამოსახულებაში ცდომილების რომელიმე განსაზღვრული ტიპი მომხმარებლისათვის შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ვიდრე სხვა, მაგ., ნორმიდან გადახრის სიდიდე ჩვეულებრივ უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე არაწინასწარ განზრახული შეცდომები, რადგანაც საწარმოს ადმინისტრაციისა და სხვა პერსონალის კეთილსინდისიერება და საიმედოობა ეჭვს იწვევს. შეცდომები, რომლებიც მთლიანობაში უმნიშვნელოა, შეიძლება აღმოჩნდეს არსებითი, თუკი ისინი გავლენას ახდენენ მოგების ცვალებადობის ტენდენციაზე.

„არსებითობის კონცეფცია“ პრაქტიკულად აუცილებელია როგორც აუდიტის, ისე ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. გარდა ამისა, აუდიტორული შემოწმების შედეგად გამოტანილ განასაჯში შედის აღიარებაც იმის თაობაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებას არ შეუძლია „ზუსტად“ და „ამოწურავად“ წარმოადგინოს ფინანსური გარიგება, ოპერაციათა შედეგები და ნაღდი ფულის მოძრაობა; ამგვარი სიზუსტე მიუღწეველია იმის გამო, რომ ჯერ ერთი, ბუღალტრულ საქმეებში გაზომვათა შესაძლებლობა არასაკმაოა, მეორეც – აუდიტორული შემოწმების პროცესი და ტექნოლოგია შეზღუდულია.

ასს-ს განმარტების თანახმად, ტერმინი „პირობითობა“, როცა იგი გამოიყენება ნებისმიერი საგნის შესახებ ინფორმაციის წარმოდგენის მიმართ მოთხოვნათა კვალიფიკაციისათვის, შემოსაზღვრავს საჭირო ინფორმაციას იმ საკითხებით, რომელთა შესახებ ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს ინფორმაციის მომხმარებლებს.

მუშაობის მსვლელობაში აუდიტორმა შეიძლება აღმოაჩინოს, რომ ფაქტორების ცალკეული არაარსებითი დამახინჯებები არ აკომპენსირებენ ერთმანეთს, ხოლო შემოსავლის ოდენობას წარმატებულად წარმოაჩენენ. „ასეთ შემთხვევაში აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს პროცედურათა მასშტაბების დარეგულირება დარჩენილი საკვლევი დანახარჯებისათვის, რათა მიიღოს და დარწმუნდეს, რომ არსებითი თაემოყრილი შეცდომა, თუკი იგი არსებობს, აღმოჩენილი იქნება. შეიძლება საჭირო გახდეს დამატებითი პროცედურების გამოყენება უკვე შემოწმებული განყოფილებების მიმართ“¹.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკული შემოწმების პირველი სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტი პროცედურათა სათანადო სახით დაიგეგმოს, ხოლო ორგანიზაციის პრაქტიკა კი ეფექტურად გაკონტროლდეს.

აუდიტის ორგანიზება „ეს არის ხანგრძლივი პროცედურა, რომელიც მოიცავს აუდიტის პროცესში გამოყენებული სტრატეგიის განსაზღვრას, ამ სტრატეგიის გამოყენებას დაგეგმვასა და პრაქტიკულად ჩატარების კონტროლს“².

აუდიტორული შემოწმება, როგორც წესი, განისაზღვრება ვადით. ამ დროში წარმოების მოცულობის მიუხედავად, საფინანსო, სამეურნეო საქმიანობა სრულყოფილად უნდა შემოწმდეს. ამასთან დაკავშირებით, დიდი მნიშვნელობა აქვს შემოწმების სტრატეგიას. გათვალისწინებული უნდა იქნას ეკონომიკური სუბიექტის ყველა ცალკეული თავისებურება.

აუდიტის სტრატეგიის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ სამუშაოს დაგეგმვიდან დაწყებული მის დაბთავრებამდე, როდესაც ხდება დაჯამება და შეფასებათა გამოყვანა, აუდიტორი იღებს მრავალ გადაწყვეტილებას, რომლებიც ერთობლიობაში აუდიტს შეადგენენ. აუდიტის სტრატეგიის ფორმულირება მოიცავს დაგეგმვის ფართომასშტაბიან გადაწყვეტილებათა მიღებას. საკანონმდებლო აქტებისა

¹ მონტგომერი. აუდიტი, თბილისი. 2004 წ. გვ. 211.

² მონტგომერი. აუდიტი, თბილისი. 2004 წ. გვ. 198.

და ხელშეკრულებათა პირობების შესრულების ტაქტიკას, მუშაობაში გამოსაყენებელ მეთოდებს, როგორიც არის კლიენტის შიდა აუდიტორების მუშაობის შედეგები, საჭიროა თუ არა სპეციალისტის დახმარება და გამოყენებული უნდა იქნას თუ არა სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორების მიერ კლიენტის ცალკეული განყოფილებების შემოწმების შედეგები და ა.შ. ამასთან, აუდიტორული შემოწმების სტრატეგიის შემუშავება მოიცავს აგრეთვე დეტალურად დამუშავებული გადაწყვეტილებების მიღებას, აუდიტორული პროცედურული ხასიათის, დროისა და მასშტაბების შესახებ ცალკეული ანგარიშის ან ოპერაციათა კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშებში.

აუდიტორული შემოწმების სტრატეგიის საფუძველს წარმოადგენს მიზნის მიღწევის რაციონალური გზის მოძებნა, რომელიც დამოკიდებულია აუდიტორის კვალიფიკაციაზე და გამოცდილებაზე. კლიენტის თავისებურებებზე, ხასიათზე და სხვა ფაქტორებზე. სტრატეგიის წერილობით შედგენილი გეგმა უნდა ითვალისწინებდეს: სამუშაოს მოცულობის წინასწარ განსაზღვრას, დანახარჯების შეფასებას, კლიენტთან ურთიერთგაგების მიღწევას ყველა ძირითად საკითხებში და ადრე ჩატარებული აუდიტის მასალების გაცნობა-დამაჯერებლობის დასაბუთებას. ჩვეულებრივ კი „აუდიტორის მიერ მიღებული ყველაზე მნიშვნელოვანი და რთული სტრატეგიული გადაწყვეტილება ასეთია: უნდა შესრულდეს თუ არა საკონტროლო შემოწმება, და თუ უნდა შესრულდეს, რა მოცულობით. აუდიტორის სტრატეგიის ეს ასპექტი იქცევა შემოწმების გეგმად, რომელიც ემყარება აუდიტორის მიერ შიდა რისკებისა და კონტროლის რისკის შეფასებას“¹.

საქართველოს აუდიტორული საბჭოს გადაწყვეტილებით, მომსახურების ხარისხის შემოწმება ხორციელდება ეტაპობრივად. პირველ ეტაპზე შემოწმება მოხდება გამოკითხვის წესით, სპეციალურად მომზადებულ კითხვარზე პასუხის გაცემით. შემდეგ ეტაპზე კი აუდიტორულ კომპანიებში ვიზიტით, რომელსაც დაიქირავენ ბაფ-ი. ვიზიტით შემოწმებისას კომპანიებს ექნებათ შესაძლებლობა შეარჩიონ, როგორც ექსპერტი, ასევე მათთვის ხელსაყრელი დრო შემოწმებისათვის.

ბაფ-ის ხარისხის კონტროლის შემოწმების მიზანი არ არის რაიმე სახის სადამჯელო ღონისძიებების გატარება, არამედ მიზანია სააუდიტო კომპანიისათვის დახმარების გაწევა. ხარისხის შემოწმე-

¹ მონტგომერი. აუდიტი, თბილისი. 2004 წ. გვ. 212.

ბით უნდა განისაზღვროს, რამდენად იცავენ აუდიტორები საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების და ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს. ასევე მომსახურების გაუმჯობესებისათვის საჭირო მაკორექტირებელი ღონისძიებების განსაზღვრის განხორციელებისა და სხვა მდგომარეობის გამაუმჯობესელი ღონისძიებების დანერგვის რეკომენდაციებს.

ალიშნულიდან გამომდინარე, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის (ხსს) მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა ფირმის პასუხისმგებლობის შესახებ, ხარისხის კონტროლზე, გასული პერიოდის ფინანსურ ინფორმაციაზე, ასევე მიმოხილვასა და მომსახურების გარიგებაში პასუხისმგებლობასა და სხვა.

ხარისხის კონტროლის სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინების გაგებისათვის მოცემული განმარტებები მოგვცემენ ხარისხის შემოწმების შედეგების შეფასების (განზოგადების) შესაძლებლობას. ე.ი. ქვემოთ ჩამოთვლილი ტერმინები შემდეგი მნიშვნელობით იხმარება:

■ „გარიგების პარტნიორი“ - პიროვნება, ვინც პასუხისმგებელია მოცემულ გარიგებასა და მის შესრულებაზე, ასევე დასკვნაზე, რომელიც გაიცემა ფირმის სახელით;

■ „გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა“ - პროცესი, რომლის მიზანია, დასკვნის გაცემაზე ობიექტურად შეფასდეს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი მსჯელობები და დასკვნის (ანგარიშის) შესაძგენად გამოტანილი დასკვნები;

■ „გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილველი“ - პარტნიორი, პიროვნება ფირმიდან, შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება, ან ამგვარი პიროვნებებისაგან შემდგარი ჯგუფი, რომლებსაც აქვთ საკმარისი და შესაფერისი ცოდნა, გამოცდილება და უფლებამოსილება, ობიექტურად შეაფასონ და გააკეთონ გარიგებაზე დასკვნები (მსჯელობები);

■ „ფირმა“ - ინდივიდუალური პრაქტიკოსი, ამხანაგობა, კორპორაცია ან პროფესიონალ ბუღალტერთა სხვა ერთეული;

■ „დათვალიერება“ - შესრულებულ გარიგებასთან დაკავშირებით პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად;

▪ „კოტირებული სამეურნეო სუბიექტი“ - სუბიექტი, რომლის აქციები ან სავალო ფასიანი ქაღალდები კოტირებულია ან რეგისტრირებულია აღიარებულ საფონდო ბირჟაზე, ან იყიდება საფონდო ბირჟის ან სხვა ექვივალენტური ორგანოს წესების შესაბამისად;

▪ „მორიტორინგი“ - პროცესი, რომელიც გულისხმობს ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვას და შეფასებას, მათ შორის, შესრულებული გარიგებების პერიოდულ დათვალიერებას;

▪ „ქსელის ფირმა“ - ერთეული, რომელიც ექვემდებარება ფირმის საერთო კონტროლს;

▪ „პარტნიორი“ - პიროვნება, რომელსაც აქვს უფლება ფირმას დაავალდებულოს პროფესიული მომსახურების გარიგების შესრულება;

▪ „პერსონალი“ - პარტნიორები და თანამშრომლები;

▪ „პროფესიული სტანდარტები“ - აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების მიერ შემუშავებული წესები (ხარისხის კონტროლის სტანდარტები) და შესაბამისი ეროვნული ეთიკური მოთხოვნები;

▪ „დასაბუთებული გარანტია (რწმუნება)“ - მოიცავს (ხკს-ის) ხარისხის კონტექსტში რწმუნების მაღალ დონეს, მაგრამ არა აბსოლუტურს;

▪ „თანამშრომლები“ - პროფესიონალები, თანამშრომლები და ექსპერტები, რომლებსაც ფირმა ქირაობს;

▪ „შესაფერისი კვალიფიკაციის გარე პიროვნება“ - პიროვნება ფირმის გარეთ, რომელსაც აქვს უნარი და კომპეტენცია იმოქმედოს (ითანამშრომლოს) როგორც პარტნიორმა, ან ორგანიზაციამ, რომელიც ასრულებს ხარისხის კონტროლის მომსახურებას;

▪ „გარიგების დოკუმენტაცია“ - შესრულებული სამუშაოს, მიღებული შედეგებისა და პრაქტიკოსის მიერ გამოტანილი (გაფორმებული) დასკვნების ჩანაწერები (სამუშაო დოკუმენტები). თითოეულ თუ ცალკეულ გარიგების საკითხზე შედგენილი დასკვნა (მოსაზრება), რომელიც იკრიბება გარიგების ფაილში.

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები უნდა ითვალისწინებდნენ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომელიც მიმართული იქნება შემდეგ შემადგენელ ელემენტებზე:

▪ ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფირმის ფარგლებში;

▪ ეთიკური მოთხოვნები;

▪ ახალ დამკვეთთან ურთიერთობის დამყარება, ძველთან გაგრძელება და კონკრეტული გარიგებები;

- შრომითი რესურსები;
- გარიგების შესრულება;
- მორიტორინგი.

ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები დოკუმენტურად უნდა აისახოს და ფირმის პერსონალს მიეწოდოს ინფორმაცია მის შესახებ. ამგვარ ინფორმაციაში აღიწერება ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, რა მიზნისათვისაა განკუთვნილი ისინი, ასევე ცნობა (შეტყობინება) იმის შესახებ, რომ ხარისხზე პასუხისმგებლობა თუ რომელ პიროვნებას აკისრია და ამავე დროს ივარაუდება ამ პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულება.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე გულისხმობს, რომ ფირმა ვალდებულია დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომელთა მიზანია შიდა კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობა და სტიმულირება, იმის აღიარებით, რომ ხარისხს არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება გარიგების შესრულებაში და ფირმის პარტნიორთა მმართველი ორგანო თავის თავზე იღებს საბოლოო პასუხისმგებლობას ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე.

პიროვნებას ან პიროვნებებს, რომლებსაც დაეკისრებათ ოპერატიული პასუხისმგებლობა ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე, ფირმის უფროსი აღმასრულებელის ან ფირმის პარტნიორთა მმართველი ორგანოს მიერ, უნდა ჰქონდეს საკმარისი და შესაფერისი გამოცდობლება, უნარი და აუცილებელი უფლებამოსილება, რომ თავის თავზე აიღოს ეს პასუხისმგებლობა.

ფინანსური ინფორმაციის აუდიტთან და მიმოხილვებთან დაკავშირებული ეთიკური მოთხოვნები ჩვეულებრივ მოიცავს ბსფ-ის (ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია) ეთიკის კოდექსის წესებსა და ეროვნულ მოთხოვნებს.

ბსფ-ის კოდექსი ადგენს პროფესიული ეთიკის შემდეგ ძირითად პრინციპებს:

- პატიოსნება;
- ობიექტურობა;
- პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო ყურადღებიანობა;
- კონფიდენციალობა და
- პროფესიული ქცევა.

ფირმის დამოუკიდებლობიდან გამომდინარე, იგი ვალდებულია დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული გარანტიით იმაზე, რომ ფირმა, მისი პერსონალი, სხვა ხელშეკრულებით მოწვეული ექსპერტები და სპეციალისტები, ემორჩილებიან დამოუკიდებლობის (პრინციპებს) მოთხოვნებს. მაშასადამე. მათ ყველამ, დამოუკიდებლად უნდა გადაწყვიტონ საკითხ(ებ)ი იმ დარღვევების და არასწორი ქმედებების შესახებ, რაც მათთვის აუდიტის ჩატარების პროცესში გახდება ცნობილი.

სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ მაინც, ფირმა ვალდებულია მოიპოვოს წერილობითი დასტური დამოუკიდებლობის პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულების შესახებ ფირმის ყველ პერსონალისაგან (ე.ი. ანგარიში აწარმოოს, მიიღოს).

ფირმა ვალდებულია დააწესოს პოლიტიკა და პროცედურები ახალ დამკვეთებთან ურთიერთობის დასამყარებლად, ძეგლებთან ურთიერთობების გასაგრძელებლად და კონკრეტული გარიგებებისათვის, რომელიც მას უზრუნველყოფს დასაბუთებული გარანტიით, რომ ფირმა მხოლოდ ისეთ ურთიერთობას ამყარებს ან აგრძელებს და ისეთ გარიგებებს ასრულებს, როდესაც:

- დამკვეთს პატიოსნად მიიჩნევს და არ აქვს ისეთი ინფორმაცია, რომ დაასკვნას, დამკვეთი არ არის პატიოსანი;
- მას გააჩნია კომპეტენცია გარიგების შესასრულებლად და უნარი, დრო და რესურსები ამის გასაკეთებლად; და
- მას შეუძლია ეთიკური მოთხოვნების დაცვა.

§3. აუდიტორული შემოწმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების დადება (გაფორმება)

აუდიტორულ საქმიანობას დიდი პასუხისმგებლობა აკისრია როგორც შემკვეთის (კლიენტის), ისე სახელმწიფოს წინაშე. ასეა მიღებული მსოფლიო პრაქტიკაში.

აუდიტორული დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არის, ერთის მხრივ, კლიენტის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის ხარისხის ნიშანი, მეორეს მხრივ – კლიენტზე გაცემული მტკიცებულება მისი საიმედო საქმიანობის შესახებ.

აუდიტორული მომსახურება იწყება აუდიტორი ფირმის და კლიენტს შორის შეთანხმების ხელმოწერით – ხელშეკრულების დადებით (გაფორმებით).

აუდიტორული „ხელშეკრულების“ ტერმინის მონტაჟმერი-სეული განსაზღვრებიდან გამომდინარე, ნ. ქებაძე აღნიშნავს, რომ „აუდიტორული საქმიანობა წარმოადგენს ფასიან მომსახურებას და იგი ზორციელდება ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ ან აუდიტ-ური ფირმების მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე, რომლითაც რეგულირდება ურთიერთდამოკიდებულება აუდიტორ ფირმასა (აუდიტ-ორს) და დამკვეთს შორის, ანუ ხელშეკრულება გახდება ორი ან რამდენიმე პირის (იურიდიული ან ფიზიკური) შეთანხმების, მათი შეცვლის და შეწყვეტის შესახებ. ამიტომ როგორც აუდიტორი, ისე დამკვეთი (ეკონომიკური სუბიექტი) აუცილებელია კარგად ერკვეოდეს და ეფექტურად იყენებდეს იმ სამართლებრივ წესებს და ნორმებს, რომლებიც არეგულირებს ხელშეკრულების მონაწილე მხარეების უფლება-მოვალეობას, ვალდებულებათა იურიდიულ-სამართლებრივ ასპექტებს და ადამიანის ქცევას საბაზრო ურთიერთობის პირობებში“¹.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში (№ 210) ზუსტად არის მითითებული ხელშეკრულების გაფორმების ძირითადი თეზისები და წესები. კერძოდ, დამკვეთი აგზავნის წინადადებას ხელშეკრულების დადებაზე (ოფერტა), ხოლო აუდიტორი ოფერტის მიღებისას იღებს წინადადებას ხელშეკრულების დადებაზე (გარიგების წერილის შედგენით, ანუ აქცეპტით). აუდიტორული გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი შეიძლება ცალკეული დამკვეთისათვის განსხვავებული იყოს, მაგრამ წერილში აუცილებლად უნდა იყოს მითითებული:

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- აუდიტის მასშტაბი იმ შესაბამისი კანონმდებლობის, ინსტრუქციების ან პროფესიული ორგანოების გადაწყვეტილებების მინიშნებით, რომლებსაც ექვემდებარება აუდიტორი;
- ნებისმიერი ანგარიშის ან გარიგების შედეგების ამსახველი სხვა დოკუმენტები – დაფიქსირდეს ის ფაქტი, რომ აუდიტი ტესტური ხასიათისაა და სხვა თანამდევი შეზღუდვების, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შეზღუდვის გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი,

¹ ნ. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები, თბილისი, 2005 წ. გვ. 25.

რომ შესაძლებელია აღმოუჩენელი დარჩეს არსებითი უზუსტობის გარკვეული ნაწილი;

▪ შეუზღუდავად იქნეს მიწოდებული აუდიტთან დაკავშირებით მოთხოვნილი ყოველგვარი ჩანაწერი, დოკუმენტაცია და სხვა ინფორმაცია.

საბაზრო ურთიერთობის პირობებში ხელშეკრულება ძირითადად იურიდიული აქტია, საიდანაც გამომდინარეობს სამართალურთიერთობათა რიგი ვალდებულებები. იგი წარმოადგენს სასაქონლო-ფულადი კავშირების რეგულირების ძირითად საშუალებას, განსაზღვრავს სამართალურთიერთობების შინაარსს, მასში მონაწილეთა უფლებებს და მოვალეობებს. ხელშეკრულების პირობების გათვალისწინება მისი დადების, შეცვლის და ძირითადი დებულებების შესახებ სამოქალაქო კოდექსით რეგულირდება.

ხელშეკრულება აუდიტორული შემოწმების მიმდინარეობაზე და ასევე სხვა ხელშეკრულებები, იურიდიულად ასახავს და აფიქსირებს ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეთა შეთანხმებულ ინტერესებს, ამ შემთხვევაში შემკვეთ კლიენტს და შემსრულებელ აუდიტორს შორის. ის ასევე ოფიციალური დოკუმენტია, რომელიც არეგულირებს „კლიენტი-აუდიტორი“-ს ურთიერთობებს და ხასიათით დიდად არ განსხვავდება ჩვეულებრივი ხელშეკრულებისაგან, რომელიც გამოიყენება სამეწარმეო საქმიანობაში. ამიტომ, მისი შედგენისას საერთო წესებს შეუძლიათ უთანხმოებათა თავიდან აცილებას შეუწყოს ხელი.

ხელშეკრულების დადების დროს საჭიროა ზუსტად განისაზღვროს მისი რეალიზაციისას დასახული მიზნები, დადგინდეს ხელშეკრულების გაფორმების, ხელმოწერის შესრულების შედარებით მნიშვნელოვანი მომენტები. საჭიროა ყურადღება მიექცეს შესასრულებელი სამუშაოს ძირითად საკითხებს, კერძო პირზე გადასვლის შემთხვევაში შედგეს მუშაობის ეტაპობრივი სქემა და განისაზღვროს თითოეულ ეტაპზე რა და როგორ უნდა გაკეთდეს, რა კონკრეტული მოქმედებები იქნება საჭირო შესაძლო რისკის გათვალისწინებით.

ხელშეკრულების პროექტი სასურველია დამუშავდეს აუდიტორის მიერ, ვიდრე პირდაპირ კლიენტისაგან იქნას მიღებული. ხელშეკრულების პირობების შედგენისას სასურველია ჩაერთოს შესაბამისი პროფილის სპეციალისტი. როცა ხელშეკრულების პროექტს ადგენს აუდიტორი, შესაძლებელია ყოველგვარი მოულოდნელობის თავიდან აცილება. გარდა ამისა, უნდა მოხდეს კლიენტის შენიშვნების გათვალისწინება, მისი კონკრეტული ინტერესების განსაზღვრა და

ამით თავის დაცვა ხელშეკრულებაში არასასურველი პირობების ჩართვისაგან.

თუ ხელშეკრულების დადების წინადადება უცნობი ორგანიზაციიდან მოდის, აუცილებელია მასზე რაც შეიძლება მეტი ინფორმაციის მოპოვება. მიუხედავად ინფორმაციის მოგროვების ფართოდ გავრცელებული სისტემისა, განვითარებულ ქვეყნებში მეწარმეები ახალი პარტნიორებისაგან მიღებულ წინადადებებს უკიდურესად ფრთხილად ეკიდებიან. ასეთი სერვისი ჩვენში არ არსებობს, ამიტომ აუცილებელია დამოუკიდებლად ჩატარდეს მუშაობა პარტნიორთა და კონტრაგენტთა დოსიეების შესადგენად. პირველ რიგში აუცილებელია დარწმუნება იმ ორგანიზაციის არსებობის რეალობაში, რომელთანაც მოუწევთ მათ მუშაობა. ხელშეკრულების ხელმოწერისას ასევე უნდა დადგინდეს, აქვს თუ არა კონტრაგენტის წარმომადგენელს დოკუმენტზე ხელმოწერის იურიდიული უფლება და რწმუნება.

ხელშეკრულების პირობების ფორმულირებისას არ უნდა იქნას დაშვებული ორაზროვნება, ფრაზების უზუსტობა, რადგანაც დავის შემთხვევაში ვინმეს არ მიეცეს მისთვის სასარგებლო ინტერპრეტაციის შესაძლებლობა. ანაზღაურების პირობების დადგენისას, აუცილებელია განისაზღვროს გაწეული მომსახურების, ვალდებულებების შესრულების შესაბამისი ანგარიშსწორების ვადები, რომელთა შესრულების ზღვრული ვადა სამი თვე. ხელშეკრულების მზა პროექტი ხელმოწერამდე კიდევ ერთხელ უნდა შემოწმდეს, რომ არ გაიპაროს ორაზროვნება. ხელშეკრულების ხელმოწერამდე უმჯობესია ნახოს იურისტმა და დაადოს ვიზა.

ასეთია ძირითადი მომენტები, რომლებიც გასათვალისწინებელია ხელშეკრულების შედგენისას, თუმცა აუდიტის ხელშეკრულებას აქვს ზოგიერთი არსებითი განმასხვავებელი ნიშანი მეწარმეობის სხვა ხელშეკრულებებთან, პირველ რიგში, მესამე მხარესთან (ინფორმაციის სხვა მომხმარებელთან) ინტერესთა შეუთანხმებლობა. აუდიტორს პასუხისმგებლობა აკისრია არამართო კლიენტის წინაშე, არამედ სხვა მომხმარებელთა წინაშეც, უხარისხო შემოწმების შედეგად მიყენებული ზარალის გამო.

აუდიტორული ხელშეკრულების შედგენის სისწორეზე დიდად არის დამოკიდებული აუდიტორული შემოწმების ჩატარების ხარისხი და აუტორსა და კლიენტს შორის უკონფლიქტო ურთიერთდამოკიდებულება. ამიტომ, ხელშეკრულების ხელმოწერამდე აუდიტორმა

კარგად უნდა გაიაზროს სურვილი და დაეხმაროს მას სწორად გააფორმოს თავისი შეკვეთა.

აუდიტორულ ხელშეკრულებაში მიზანშეწონილია აისახოს აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე უარის თქმის შესაძლებლობა, ან განისაზღვროს შემოწმებისათვის საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენის ვადები. ზოგჯერ კლიენტები აუდიტორებს იწვევენ მაშინ, როცა მათი ბუღალტრული ანგარიშები ჯერ კიდევ არ არის მზად, რაც ართულებს მათ მუშაობას.

აუდიტორზე კლიენტის ზეწოლის გამოსარიცხად სასურველია ხელშეკრულებაში განისაზღვროს აუდიტორული მომსახურების პრემიების გაუცემლობის შემთხვევა (მომსახურების ღირებულების 50-დან 100 %), ასევე სასურველია ხელშეკრულებაში განისაზღვროს დამკვეთის ვალდებულებები შემოწმების პროცესში აუდიტორისათვის დახმარების თაობაზე (ინვენტარიზაციისას, სატრანსპორტო მომსახურებაზე და ა.შ.).

აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოიყენება ხელშეკრულების სამი სტანდარტული ფორმა: საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის ექსპერტიზული ჩატარების ხელშეკრულება, შესაბამის პერიოდში საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ჩატარების შემოწმების ხელშეკრულება სააბონენტო მომსახურების ფორმით და აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულება.

ბუღალტრული აღრიცხვის და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ანგარიშგების მდგომარეობის შემოწმებზე ექსპერტიზული ხელშეკრულების დადება წინასწარ არ არის აუცილებელი. ასეთ ხელშეკრულებას შეიძლება შემოწმების მომენტში, საჭიროებისამებრ მოეწეროს ხელი. უმჯობესია შემოწმება დაიწყოს ექსპერტიზით და მხოლოდ დადებითი შედეგების შემთხვევაში გადავიდეს ხელშეკრულების შესაბამისი შემოწმების დასკვნებზე.

ექსპერტიზაზე ხელშეკრულება ძირითადად მაშინ იდება, როცა საწარმოში აუდიტორული შემოწმება პირველად ტარდება. ექსპერტიზის მიზანია განისაზღვროს ბუღალტრული აღრიცხვის მდგომარეობა, დაწყებული პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტების დროულად და სწორად შევსების დადგენით, დამთავრებული ფინანსური ანგარიშგების შედგენის სისწორის შემოწმებით. აქვე ვლინდება რამდენად საიმედო და ეფექტურია შიდა საწარმოო კონტროლი.

ექსპერტიზის მიზანია მომზადდეს და კლიენტს წარუდგინოს რეკომენდაციები ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით. ექსპერტიზის მსვლელობისას ასევე შეისწავლება შემდგომში შესამოწმებელი ობიექტი, განისაზღვრება ჩასატარებელი სამუშაოების მოცულობა და ღირებულება.

კლიენტის მიერ ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად საჭირო დროის ამოწურვის შემდეგ ტარდება წლიური აუდიტორული შემოწმება, რასაც წინ უსწრებს საწარმოს კომერციული და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებაზე ხელშეკრულების დადება.

აუდიტორული ფირმების მუდმივი კლიენტებისათვის სასურველია მომსახურების სააბონენტო ფორმაზე გადასვლა. კლიენტის აუდიტორულ ფირმასთან ამგვარი ურთიერთობის დროს კლიენტს აქვს შესაძლებლობა ისარგებლოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებით, საფინანსო ანგარიშგების შედგენის, საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის შესახებ სხვა საკითხებზე აუდიტორების საკონსულტაციო მომსახურებით.

§4. აუდიტორული კონტროლის ჩატარების დაგეგმვა

„აუდიტის დაგეგმვას“ არეგულირებს ასს-№300, რომელიც განსაზღვრავს სტანდარტებს და მითითებებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვის უზრუნველსაყოფად.

აუდიტის დაგეგმვის საერთაშორისო სტანდარტების მიერ განსაზღვრული ახლებური წესები და მოთხოვნები რადიკალურად განსხვავებული და უცხოა ადრე მოქმედი რეეზია-კონტროლის ჩატარების თეორიისა და პრაქტიკისაგან. საბჭოური კონტროლი არ ითვალისწინებდა კერძო საკუთრებას და პიროვნულ ინტერესებს. იგი მთლიანად აწყობილი იყო კომუნისტური სახელმწიფოს საკუთრების და ინტერესების დაცვის სისტემაზე, რომელზედაც დააფუძნეს დღევანდელი აუდიტი ადგილობრივი ინტერესების და ტრადიციების გაუთვალისწინებლად, რაც დღეს და შემდგომში აუცილებელ სრულყოფა-მისადაგებას მოითხოვს.

აუდიტის დაგეგმვამ, როგორც აუდიტორული პროცედურების აუცილებელმა ატრიბუტმა, კუთვნილი ადგილი უნდა დაიკავოს ქვეყნის განვითარების პროცესში, თუმცა მისი შედგენა თემატიკის და სტანდარტების სიმრავლით გამოირჩევა და სათანადო სირთულეებ-

თან არის დაკავშირებული. ამდენად, აუდიტის დაგეგმვა ტვეადი, კრებითი და ნაერთი დატვირთვის ცნებაა და მისი მრავალგანზომილებიანი შინაარსის, სახეებისა და ფორმების მრავალფეროვნების ერთობლიობას გულისხმობს.

აუდიტორი აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვიდან მის დამთავრებამდე იღებს მრავალ გადაწყვეტილებას, რომლებიც აისახება ერთობლიობაში, აუდიტის ჩატარების სტრატეგიის შემუშავებაში. აუდიტის დაგეგმვისათვის სტრატეგიას წარმოადგენს ფართომასშტაბიანი გადაწყვეტილებების მიღება. ტერმინი „დაგეგმვა“ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით („აუდიტის დაგეგმვა“) შემდეგნაირად არის განმარტებული:

„დაგეგმვა“ ნიშნავს ზოგადი სტრატეგიის და აუდიტორული შემოწმების დეტალურ დამუშავებას მოსალოდნელი ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის.

აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად გააფორმოს აუდიტის საერთო გეგმა, სადაც აღწერილია აუდიტის მოსალოდნელი მასშტაბები და მისი წარმართვის პროცესი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის საერთო გეგმა საკმაოდ დეტალური უნდა იყოს და აუდიტის შემუშავებისას გამოიყენებოდეს როგორც სახელმძღვანელო, მისი ფორმა და შინაარსი შეიძლება იცვლებოდეს სამეურნეო სუბიექტის სიდიდის, აუდიტის სირთულის, აუდიტორის მიერ გამოყენებული სპეციფიკური მეთოდოლოგიისა და ტექნოლოგიის მიხედვით. ასევე აუცილებელია იმ პრინციპების დაცვა, როგორიც არის:

1. დაგეგმვის კომპლექსურობა ნიშნავს, რომ აუდიტის დაგეგმვის ყველა ეტაპი უნდა იყოს ურთიერთდაკავშირებული და შეთანხმებული;

2. დაგეგმვის უწყვეტობა ნიშნავს გარკვეული ერთი პერიოდის აუდიტის პროცედურის ეტაპებად დაყოფით გეგმის და პროგრამის შედგენას, რომელიც, თავის მხრივ, უნდა ითვალისწინებდეს აუდიტის წინასწარ დაგეგმვას, აუდიტის საერთო გეგმის მომზადებას, აუდიტის პროგრამების მომზადებას და შედგენას;

3. დაგეგმვის ოპტიმალურობა გამოიხატება გეგმის მოქნილობაში და აუდიტის რაციონალური ვარიანტის შერჩევაში.

აუდიტორული შემოწმება დაკავშირებულია მოკლე ვადებში დიდი მოცულობის სამუშაოების შესრულებასთან. საკმაოდ ძნელია საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის სრული შემოწმება. იმისათვის, რომ აუდიტორმა მიიღოს საკმარისი რაოდენობის ცნობები

კლიენტის საქმიანობის შესახებ, თავიდან აიცილოს კლიენტთან უთანხმოება, იგი ვალდებულია გულდასმით დაგვემოს თავისი საქმიანობა თითოეული ეკონომიკური სუბიექტის ინდივიდუალური თავისებურებების გათვალისწინებით. აუდიტის დაგეგმვაში შედის მოსალოდნელი სამუშაოების გეგმის შედგენა და აუდიტორული პროგრამის დამუშავება.

გეგმის შედგენისა და სამუშაო პროგრამების დამუშავებისას ზოგიერთი წინასწარი ეტაპები (სახელდობრ, წინასაგეგმო სამზადისი, საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე ინფორმაციის მიღება, კავშირებით, იურიდიული ვალდებულებებით და ა.შ. მატერიალური შეფასება, აუდიტორული რისკის შეფასება, მდგომარეობს სამუშაო გრაფიკის შედგენაში, ვალების და შემოსავლების განსაზღვრაში, სამუშაო ჯგუფის წევრების მიერ ინსტრუქტაჟის ჩატარებაში, შემოწმების სტრატეგიის განხილვაში და კლიენტთან აუდიტის სამუშაო გეგმის მომზადებაში.

მოკლედ დავახასიათოთ ზემოთ ჩამოთვლილი ეტაპები.

წინასაგეგმო მზადების ეტაპზე აუდიტორი არაკვევს კლიენტთან მიზანდასახული თანამშრომლობის საკითხებს; განსაზღვრავს მიზეზებს, რამაც აიძულა კლიენტი მიემართა აუდიტორის მომსახურებისათვის; შემოწმების ჩასატარებლად ხდება შტატების ფორმირება; ხელშეკრულება იდება კლიენტთან.

კონკურენციის პირობებშიც კი, რომელიც დაკავშირებულია კლიენტის მონახვასთან, ბევრი აუდიტორული ფირმა სანამ მიიღებს ახალი კლიენტის წინადადებას, აგრეთვე აგროვებს ცნობებს მის შესახებ, განსაზღვრავს მისაღებია თუ არა მისი წინადადება.

აუცილებელია შეძლებისდაგვარად შეფასდეს მოცემული კლიენტის რეპუტაცია საქმიან წრეებში, მისი ფინანსური მდგომარეობის სტაბილურობა და მისი ურთიერთობა წინა აუდიტორულ ფირმასთან. აუდიტორული სტანდარტების მოთხოვნის შესაბამისად, მისი ინიციატივით და კლიენტთან შეთანხმებით აუდიტორი უნდა შევიდეს კონტაქტში მის წინა კოლეგასთან, უკეთ განსაზღვროს ღირს თუ არა დათანხმდეს კლიენტის წინადადებაზე. თუ კლიენტი არ აძლევს თანხმობას პოტენციურ აუდიტორს დაუკავშირდეს მის წინა კოლეგას, ან ეს უკანასკნელი მომავალი აუდიტორის კითხვებზე არ პასუხობს ამომწურავად, მაშინ იგი უნდა დაფიქრდეს, ღირს თუ არა შემოთავაზებული სამუშაოს აღება. იმ შემთხვევაში, როცა აუდიტორული შემოწმება კლიენტთან ადრე არ ჩატარებულა, აუდიტორს

შეუძლია კლიენტზე წარმოდგენის შესაქმნელად ისარგებლოს იურისტების, სხვა აუდიტორული ფირმების და მეწარმეების მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით. როცა აუდიტორი რამდენიმე წლის განმავლობაში თანამშრომლობს საწარმოსთან, წინასაგებმო მზადების ეტაპზე ფასდება ადრე არსებული კონფლიქტები, რომელიც ჰქონდა აუდიტორს კლიენტთან ისეთ გარემოებებთან დაკავშირებით, როგორიცაა აუდიტის მსვლელობა, აუდიტორული დასკვნის სტილი, ჰონორარის სიდიდე. ანალიზის შედეგად შეიძლება მიღებული იქნეს გადაწყვეტილება კლიენტთან თანამშრომლობის შეწყვეტის თაობაზე. თუ აუდიტორსა და კლიენტს შორის კონფლიქტი გადაიზარდა სასამართლო განხილვამდე, მაშინ აუდიტორს უფლება არა აქვს ასეთ კლიენტთან აუდიტი ჩაატაროს.

აუდიტორული კონტროლის ჩატარების გეგმის შედგენა იწყება აუდიტის ჩატარების საჭიროების მიზეზების შეფასებით, რომელიც კლიენტს აიძულებს მომსახურებისათვის მიმართოს აუდიტორს. ასევე უნდა განისაზღვროს ფინანსური ანგარიშგებით მოსარგებლეთა წრე, თუ ანგარიშგება გამოიყენება მოსარგებლეთა ფართო წრის მიერ, ან თუ არ არის მონაცემები იმის თაობაზე, რომ მომავალში საწარმო გაიყიდება, ან მოხდება მისი რეორგანიზაცია, აუდიტორმა უნდა შეაგროვოს დიდი მოცულობის მასალები საწარმოს საიმედოობის შესახებ.

აუდიტორული ვალდებულების შესასრულებლად პერსონალი შეირჩევა აუდიტორული ვალდებულებების მასშტაბის გათვალისწინებით. მცირე მასშტაბის აუდიტისათვის საკმარისია ერთი ან ორი შტატისანი თანამშრომელი. დიდი მოცულობის აუდიტორული სამუშაოსათვის შეიძლება დაემატოს ტექნიკური დარგის სპეციალისტები (სტატისტიკური შერჩევა, კომპიუტერიზებული აუდიტი).

იმისათვის, რომ აუდიტის ჩატარება შეესაბამებოდეს მის წინაშე მდგარ ამოცანებს, ხოლო მითითებული დასკვნები ადეკვატურად ასახავდეს კლიენტის ფინანსურ მდგომარეობას, აუდიტორი ვალდებულია შეისწავლოს საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკა, მისი ორგანიზაციული მოწყობა, საწარმოო, ფინანსური და სხვა კავშირები, გაეცნოს იურიდიულ ვალდებულებებს, ე.ი. შეაგროვოს საწარმოზე საერთო ინფორმაცია.

მართვის მუშაკებთან, ხელმძღვანელობასთან და აღმასრულებელ პერსონალთან შეხვედრის, ძირითადი უბნების, საწარმოო ერთეულების, საწყობების დათვალიერების, საწარმოს შიდა და გარე ანგარიშგების შესწავლის, პრესაში სხვადასხვა პუბლიკაციების გაც-

ნობის შემდეგ აუდიტორმა საფუძვლიანად უნდა გაარჩიოს კლიენტის სამეწარმეო საქმიანობა: საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შეფასების მიზნით გააკეთოს წინასწარი მიმოხილვა, რათა გამოყოს უჩვეულო და მოულოდნელი მოვლენები; შეისწავლოს საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის თავისებურებანი; მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც განიხილება ამ ეტაპზე არის შეიღეული საწარმოების და სხვა მხარეების შედეგებზე გავლენის განსაზღვრა, რომელთაც შეუძლიათ ზემოქმედების მოხდენა მართვაზე და ერთმანეთის ოპერატიულ პოლიტიკაზე; ფილიალებსა და სათაო საწარმოებს შორის ყიდვა-გაყიდვის ოპერაციების ჩატარების ფაქტების დადგენა; დანადგარების გაცვლა საწარმოებსა და შეიღეულ საწარმოებსა და ფილიალებს შორის; ასეთ საწარმოთა შორის ურთიერთდავალიანების შესწავლა; ხელმძღვანელობის რეაგირება გამოვლენილი რისკისადმი.

საწარმოს საქმიანობის მიმოხილვით აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს სხვადასხვა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ კლიენტის სამეწარმეო საქმიანობაზე. ასეთი ფაქტორები შეიძლება იყოს გარეგანი (მაკროეკონომიკური, დარგობრივი) ან შინაგანი (საერთო ზასიათის, საკუთრებასთან დაკავშირებული, დირექტორთა საბჭოსთან და მმართველობით პერსონალთან, ფინანსებთან და მარკეტინგთან, საწარმოს პერსონალთან დაკავშირებული).

გვეგმაში გათვალისწინებული უნდა იყოს, რომ აუდიტორი მუშაობის დაწყებამდე ვალდებულია გაეცნოს კლიენტის იურიდიულ დოკუმენტებს: წესდებას, სარეგისტრაციო დოკუმენტებს, დირექტორთა საბჭოს და აქციონერთა კრების სხვადასხვა ოქმებს, რათა მიიღოს ინფორმაცია მოგების განაწილების, დივიდენდების, ხელმოწერილი კონტრაქტების და შეთანხმებების, საკუთრების ვალდებულებების გასარკვევად საჭიროა გადაისინჯოს კონტრაქტები, ხელშეკრულებები და შეთანხმებები. მიღებული ინფორმაციების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს მიმართოს თუ არა კონსულტაციისათვის ცალკეულ სპეციალისტებს – იურისტებს, ტექნოლოგებს და ა.შ.

აუდიტის დაგეგმვისას გასათვალისწინებელია მთავარი მომენტი – მატერიალურობის (არსებითობის) შეფასება. ამ ტერმინის ქვეშ ანგარიშგებაში ფინანსური მაჩვენებლების და ცალკეული სტატიების დასაშვები დამახინჯების ზღვრული დონე იგულისხმება. ასევე ფინანსური შედეგები მთლიანად, ან ცდომილი თანხის დასაშვები მაქსიმალური სიდიდე, რომელიც შეიძლება ნაჩვენები იქნას გამოქვეყ-

ნებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში და განიხილება როგორც არა არსებითი.

აუდიტორის მიდგომა მატერიალურობის განსაზღვრასთან დაკავშირებით საკმაოდ სუბიექტურია და დამოკიდებულია მის გამოცდილებაზე, კვალიფიკაციაზე, კლიენტის საქმიანობის სპეციფიკის ცოდნაზე, აგრეთვე ეკონომიკური და სოციოლოგიური წრეების თავისებურებებზე. მატერიალურობის მისაღები ღონის წინასწარი განხილვა აუდიტორს უფლებას აძლევს აუცილებელი მტკიცებულებების შეგროვებას გაუკეთოს ორგანიზება. მიღებულია დაშვება, აუდიტორული მტკიცებულების რიცხვი შეცდომების დადგენის ღონის უკუპროპორციულია. მატერიალურობის განხილვა ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებაა, რომელსაც იღებს აუდიტორი და მისგან მოითხოვს პროფესიონალიზმის საკმაოდ მაღალ დონეს.

არსებითობასთან ერთად აუდიტორის მიერ გეგმაში კეთდება აუდიტორული რისკის შეფასება, რომელიც შემდეგში მდგომარეობს: რამდენადაც აუდიტი წარმოადგენს სამეწარმეო საქმიანობას, იმ შემთხვევაში, როცა კლიენტის ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით ცდომილებებს, აუდიტორი შემოწმების შედეგად მიდის დასკვნამდე, რომ ის შედგენილია სწორად და ამის საფუძველად იძლევა დადებით აუდიტორულ დასკვნას. ეს არის რისკი წარუმატებლობაზე აუდიტორის სამეწარმეო საქმიანობაში. რისკის ღონის დასადგენად შეფასებით (ინტუიციურ) მეთოდთან ერთად გამოიყენება რაოდენობრივი მეთოდიც, რომელიც იძლევა რისკის ხარისხის რაოდენობრივ გაანგარიშებას აუდიტორული შემოწმების არაეფექტურობის დროს. იგი განისაზღვრება როგორც ნაკრები სიდიდე: კომპანიის სპეციფიკასთან დაკავშირებული რისკის, შიდა კონტროლის არაეფექტურობის რისკის და ტესტირების პროცედურის არაეფექტურობის რისკის მაჩვენებელი.

ბაზარზე ფირმის მდგომარეობის და კონკურენტუნარიანობის ხარისხის ასახვისას აუდიტორული რისკის სიდიდე შეიძლება დამოკიდებული იყოს:

- გადაწყვეტილების მიღების პროცესში გამოყენებული საფინანსო ანგარიშგების ხარისხზე;

- საკუთრების განაწილებაზე (აქციების მფლობელებს აქვთ ინფორმაციის მიღების ალტერნატიული გზა);

▪ კლიენტის ფინანსურ მდგომარეობაზე (თუ იგი არამყარია, მაშინ დიდი შანსია, რომ აუდიტორს მოუწევს მის მიერ ჩატარებული შემოწმების ხარისხიანობის დამტკიცება).

აუდიტორული რისკის დასაშვები სიდიდის განსაზღვრის დროს აუცილებელია გაანალიზდეს აგრეთვე საწარმოს ლიკვიდურობა, მოგების და ზარალის დინამიკა წინა წლების მიხედვით, დაფინანსებისათვის გამოყენებული მეთოდები (ფინანსური წინააღმდეგობების განსაზღვრისათვის), კლიენტის სამეურნეო ოპერაციების ხასიათი (ეწევა თუ არა იგი სარისკო საქმიანობას), მმართველი პერსონალის კომპეტენტურობა.

აუდიტორული რისკის საერთო სიდიდის დადგენისას აუდიტორი ვალდებულია შეაფასოს ცალკეული ფაქტორები, რომლებზეც დამოკიდებულია აუდიტის ხარისხი.

აუდიტორის მუშაობის დაგეგმვის არსებითი მომენტია შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება. ეფექტურმა შიდა კონტროლმა უნდა უზრუნველყოს საწარმოს მიმდინარე სამეურნეო საქმიანობის ადრეული შესრულება, ხელმძღვანელობის საფინანსო-სამეურნეო პოლიტიკის მოთხოვნები, საწარმოს აქტივების დაცვა. ყოველივე ამის განხორციელება შეუძლებელია კვალიფიციური შემსრულებელი მუშაკების, ტექნიკური საშუალებების და კონტროლის ტექნოლოგიის, აგრეთვე საკონტროლო პარამეტრების არ არსებობის შემთხვევაში.

შიდა კონტროლი (კონტროლის სფერო) უნდა მოიცავდეს საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის ეფექტურობას, საწარმოს ხელმძღვანელობის, შიდა აუდიტის როლს, ბიუჯეტების და გეგმების საფუძვლიანობას, ხელმძღვანელობის პროგნოზების დასაბუთებას, სამეწარმეო საქმიანობაზე კონტროლის სისტემის, ხელით და გამოთვლითი ტექნიკით შესრულებულ ოპერაციებზე ხელმძღვანელობის ეფექტურობის კონტროლს.

საწარმოში აღრიცხვის სისტემის შესწავლის დროს ყურადღება ექცევა, თუ რამდენად ზუსტადაა ასახული ოპერაციები მათი ჩატარების დროის და მოცულობის მიხედვით, შესაძლოა თუ არა ზუსტად გაიზომოს ოპერაციების მოცულობა, სწორად არის თუ არა შესრულებული ბუღალტრული გატარებები, შესაძლებელია თუ არა უნებლიე ან განზრახვითი დარღვევები და სხვა.

შიდა სააღრიცხვო კონტროლის განსახორციელებლად ხელმძღვანელობის მიერ ტარდება სპეციალური პროცედურები: ბუღალტრული გატარებების დაწვრილებით და აკურატულ დამუშავებაზე

გარანტიების მისაღებად, აღრიცხვის სისტემის საიმედოობის პირობების შესაქმნელად და ანგარიშებში სწორი ნაშთების მისაღებად.

შიდა კონტროლის კარგად შემუშავებული სისტემის შემოწმებისას აუდიტორი ადგენს ნამდვილად შესრულდა თუ არა ჩანაწერებში ასახული ოპერაციები, სრულყოფილად არის თუ არა ასახული ყველა ჩატარებული ოპერაცია, როგორც აისახა და გამოითქალა ეს ოპერაციები ბუღალტრულ რეესტრებში.

შიდა კონტროლის განხილვისას დიდი მნიშვნელობა აქვს საწარმოს მოცულობას. მცირე საწარმოებში არ არის მიზანშეწონილი შიდა აუდიტორის შტატის ჩართვა, ამიტომ ამ საწარმოებში საკმაოდ მაღალია შიდა კონტროლის სისტემის არაეფექტურობის რისკი. დიდი საწარმოების შემოწმებისას შიდა კონტროლის შესწავლა აუცილებელია. მისი დიდი მოცულობის გამო ყველა სამეურნეო ოპერაციების ტესტირების შესაძლებლობა შეზღუდულია. თუ შიდა კონტროლის სისტემა საკმარისად მაღალ დონეზე დგას, ეს იძლევა საკონტროლო რისკის სიდიდის შემცირების შესაძლებლობას. შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ დაგროვილი ინფორმაცია აუდიტორმა წერილობით უნდა წარუდგინოს იმ თანამშრომელს, რომელიც პასუხისმგებელია ამ სისტემის მდგომარეობაზე. ამავე წერილში შეიძლება იყოს რეკომენდაციები, როგორც ფუნქციონირების გაუმჯობესების ღონისძიებებზე, ასევე შიდა კონტროლის სისტემის და მთლიანი კომპანიის მიხედვით კონტროლის ეფექტურობის შესახებ.

შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის აუდიტორული შეფასება აუცილებელია აუდიტის მასშტაბის შეფასების და დაგეგმვისათვის. თუ შიდა კონტროლის სისტემა აუდიტორების მიერ შეფასებულია როგორც ეფექტური, მას აქვს შესაძლებლობა შეამციროს შემოწმების მოცულობა, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში საერთოდ არ ჩაატაროს.

აუდიტორული გეგმის დეტალიზაცია ხორციელდება აუდიტორულ პროგრამებში, რომლებიც მოიცავენ შემოწმების კონკრეტული ნაწილისათვის საჭირო პროცედურების ჩამონათვალს.

აუდიტორული შემოწმების შემუშავების გეგმა დეტალურად განიხილება აუდიტის პროგრამაში. პროგრამა დგება საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემაზე ინფორმაციის შეგროვების პროცედურის ასახვისათვის, აგრეთვე ანგარიშებაზე არსებულ ნაშთზე ინფორმაციის შეგროვების მიზნით.

კონტროლის ტექსტი მუშავდება რაოდენობრივი შეცდომების და ფინანსური ანგარიშების მუხლების სისწორის დადგენის შემოწმებისათვის.

ტესტირების პროცესში ღვინდება ოპერაციების ჩატარების შესაბამისი ნებართვების არსებობა, ბუღალტრული გატარებების სისწორე და ჟურნალებსა და დაეთრებში ჯამების გამოყვანა.

კლიენტის საქმიანობის შემოწმებისას ანალიზური პროცედურები შედარებით ეფექტური და იაფია. საწარმოს ფინანსური სტაბილურობის შეფასება, ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაძლო შეცდომების გამოვლენა, ტესტების მოცულობა და რაოდენობის შემცირება დიდ დროს არ მოითხოვს.

ბალანსის მუხლების ტესტირება თავმოყრილია მთავარ წიგნში (დავთარში) და მოიცავს დებიტორების ანგარიშის დასტურს, სასაქონლო-მატერიალური რეზერვების გამოკვლევას, ფულადი საშუალებების ქვეანგარიშს, წლის ბოლოს ოპერაციების პერიოდიზაციის სისწორის შემოწმებას და ა.შ.

ყოველი აუდიტორული ფირმა დამოუკიდებლად ადგენს აუდიტორული პროგრამების ფორმების მიმართ მოთხოვნებს. პროგრამებში (მიუხედავად მათ შორის განსხვავებისა) უნდა აღწერონ პროცედურების რაობა (არსი), ასახონ მნიშვნელოვანი დეტალები, უზრუნველყონ აუდიტორული გუნდის წევრები მოცემული სამუშაოს შესასრულებლად აუცილებელი ინსტრუქციებით, აგრეთვე მისცენ მითითება იმ სამუშაო დოკუმენტებზე, რომლებიც ასახავენ მიღებულ მტკიცებას.

აუდიტორული პროგრამა მოიცავს: აუდიტორების მუშაობის გრაფიკს, აუდიტორული დასკვნის შესადგენად მასალების მომზადების და წარდგენის ვადებს, აგრეთვე სხვა დოკუმენტებისათვის, აუდიტორული შემოწმების გეგმის რეალიზაციისათვის საჭირო აუდიტორული პროცედურების დაწვრილებით ასახვას. ასეთი პროგრამა, ერთის მხრივ, აუდიტში მონაწილე პერსონალისათვის წარმოადგენს თავისებურ ინსტრუქციას, ხოლო, მეორეს მხრივ, სამუშაოს შესრულების კონტროლის საშუალებას. აუდიტის სამუშაოზე კონტროლი ასევე ითვალისწინებს აუდიტორულ ჯგუფში მომუშავე უმცროსი აუდიტორების და ასისტენტების დავალების შესრულების შემოწმებას; აუდიტის ჩატარებისათვის საჭირო პერსონალის რაოდენობის, მათი სამუშაოს მოცულობის და შინაარსის განსაზღვრას.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის
თემა (თავი 5) – აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაცია და მისი
წარმოების მეთოდოლოგია

1. აუდიტური შემოწმების ორგანიზაციის საერთო სქემის მიმოხილვა
2. რაში მდგომარეობს აუდიტის დასკვნების და პროცედურების გაგება?
3. აუდიტის დასკვნები და პროცედურული მიმოხილვა
4. აუდიტორული კონტროლის ორგანიზაცია (ორგანიზება)
5. აუდიტორული შემოწმების ხარისხის მაჩვენებელთა დახასიათება
6. აუდიტორული დასკვნის სახეები და მათი დახასიათება
7. რაში მდგომარეობს „არსებითობის“ ტერმინის აუდიტორული გაგება?
8. რაში მდგომარეობს „პირობითობის“ ტერმინის აუდიტორული გაგება?
9. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა
10. ფირმის პოლიტიკა და პროცედურები
11. რაში მდგომარეობს აუდიტორული, ან აუდიტორის სტრატეგიის არსი
12. ბაფ - ის ხარისხის კონტროლზე ჩატარებაზე
13. აუდიტორული შემოწმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების დადება (გაფორმება)
14. ექსპერტიზის ჩატარების ხელშეკრულების გაფორმების პირობები
15. აუდიტორული კონტროლის ჩატარების დაგეგმვს ზოგადი დახასიათება
16. შიდა კონტროლისა და რისკის განსაზღვრის დაგეგმვა
17. გვეგმის ოპტიმიზაცია აუდიტის პროგრამებში

თავი 6. პრაქტიკული აუდიტი

§1. შემოწმების აუდიტორული რისკი

აუდიტორული „რისკის“ გაგების და შეფასებისათვის მიზანშეწონილი იქნება ჯერ აუდიტის მატერიალურობა განიმარტოს: აუდიტის მატერიალურობა გულისხმობს ანგარიშგების ცალკეული მუხლის ან სხვა ფინანსური მაჩვენებლის შესაძლო დამახინჯების ზღვარს, რომელიც შეიძლება ნაჩვენები იყოს გამოქვეყნებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში. იგი ითვლება არა არსებითად და ინფორმაციით მოსარგებლეს ვერ შეაქედნს. მატერიალურობის შეფასება დამოკიდებულია აუდიტორის გამოცდილებაზე და კვალიფიკაციაზე. მატერიალურობის შეფასებისათვის გამოიყენება ფაქტორები: საწარმოს მოცულობა, წმინდა მოგება და დაბეგვრის სიდიდე, მიმდინარე აქტივების და აქტივების საერთო ღირებულება, კაპიტალის სიდიდე და სხვა, რომელიც ასევე მთლიანად გამოიყენება აუდიტორული რისკის განსაზღვრა-შეფასებისათვის. ასს №400 მიგვითითებს, რომ „აუდიტორული რისკი“ ნიშნავს რისკს, როცა აუდიტორი წარმოადგენს არაადეკვატურ აუდიტორულ დასკვნას, მაშინ როდესაც, ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები. აუდიტორული რისკი სამი კომპონენტისაგან შედგება, ესენია: თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნეველობის რისკი. აუდიტის ჩატარების საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები (GAAS). მომხმარებლის მოლოდინი და ბიზნესის ჩატარების პრაქტიკა აუდიტორისაგან მოითხოვს პროცედურების ისეთ დაგეგმვას და შესრულებას, რომ აზრის გამოხატვისას ფინანსურ ანგარიშგებაზე რაც შეიძლება ნაკლები იყოს სინამდვილესთან აზრის შეუსაბამობის რისკი. „აუდიტორი მიისწრაფვის მინიმალური არასწორი აზრის რისკისაკენ, ანუ სხვანაირად რომ ვთქვათ, რაც შეიძლება მაღალი იყოს დარწმუნების ხარისხი და ფინანსური ანგარიშგება მაქსიმალურად თავისუფალი არსებითად მცდარი ფორმულირებისაგან. დამაჯერებლობის შექმნა და აუდიტორული რისკის შემცირება ერთი და იგივე პროცესის განხილვის ალტერნატიულ გზებს წარმოადგენს“¹.

¹ მონტგომერი. აუდიტი. თბილისი. 2004 წ. გვ. 199.

აუდიტის ჩატარებისას საჭიროა შესწავლილი და გადაწყვეტილი უნდა იყოს რიგი საკითხებისა, რომელთა შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი აუდიტორული რისკი და მისი შეფასების კრიტერიუმების შემუშავებაა. ბუღალტრული ინფორმაციის დანახარჯების რისკი ყოველთვის არსებობდა, მაგრამ საკითხი განსაკუთრებით აქტუური გახდა საბაზრო ურთიერთობათა გაფართოების შემდეგ. გაჩნდნენ ფინანსური ინფორმაციის ახალი მომხმარებლები, რომელთა შორის რისკის მაღალი ხარისხით გამოირჩევიან ინვესტორები, მომწოდებლები, მყიდველები, საგადასახადო ორგანოები, ბანკები. ფინანსური გადაწყვეტილებების სიზუსტე დამოკიდებულია საინფორმაციო ბაზის ობიექტურობაზე. როცა ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელი იღებს რაიმე გადაწყვეტილებას, იგი ეწევა რისკს. მან შეიძლება ვერ მიიღოს მოსალოდნელი შედეგი, ან უფრო უარესი – შეიძლება დაკარგოს თავისი საშუალებები. ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის რისკი პირდაპირ არის დამოკიდებული ბუღალტრული აღრიცხვის ინფორმაციულ რისკზე, ასევე აუდიტორის მიერ ანგარიშგებაზე არასწორი დასკვნის გაცემის რისკი.

უნივერსალური საინფორმაციო ბაზა, რომელსაც ეყრდნობიან მომხმარებლები მეურნეობრივ საქმიანობასთან დაკავშირებული რისკის განსაზღვრისას არის ბუღალტრული ბალანსი და ანგარიშგება ფინანსური შედეგების შესახებ. ამ მონაცემების საფუძველზე გაკეთებული ალბათობა დანაკარგების შესახებ იქნება დამახინჯებული. დამახინჯების ოდენობა გამოისახება მისი რეალური სიდიდედან გადახრით და მას ინფორმაციულ რისკს უწოდებენ. ბუღალტრულ აღრიცხვაში ინფორმაციული რისკი არის ალბათობა იმისა, თუ რამდენად მცდარ ან არაზუსტ ინფორმაციას შეიცავს ფინანსური ანგარიშგება. ინფორმაციული რისკის სიდიდე სუბიექტურია და შეიძლება შეიცვალოს რიგ გარემოებათა შესაბამისად. ინფორმაციული რისკი 2 ნაწილისაგან შედგება:

1. ინფორმაციის დაკარგვის რისკი;
2. ნორმატიული დამახინჯების რისკი.

პირველი ნიშნავს, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვაში არ არის ასახული ყველა მონაცემი, რომელიც უნდა ყოფილიყო საწარმოში მომხდარი ეკონომიკური ქმედებების შედეგად.

მეორე შემთხვევა ეხება ანგარიშგების ფორმირებასთან დაკავშირებული ნორმატიული აქტების ზოგიერთი პუნქტის დამახინჯებას.

აუდიტსა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში რისკი არის მომხმარებლისათვის წარსადგენი ინფორმაციის დამახინჯების საშიშროება. მიუხედავად იმისა, რომ რისკი აუდიტსა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან, მათ აერთიანებთ სააღრიცხვო მონაცემთა ერთი და იგივე ინფორმაციული ბაზა. ინფორმაციული რისკი არის შეცდომა აუდიტორის განსჯაში, რომელიც წარმოადგენს სპეციალური ტექნიკური და ტექნოლოგიური ხერხებით ბუღალტრული აღრიცხვის გამოკვლევის შედეგს. ამის შესაბამისად, ინფორმაციული რისკის სიდიდე პირდაპირაა დამოკიდებული აუდიტორული რისკის სიდიდეზე. ეს ნიშნავს, რომ რაც მეტია ალბათობა იმისა, რომ მოსალოდნელია შეცდომა ბუღალტრული ანგარიშგების თაობაზე აუდიტორის განსჯაში, მით მეტია ინფორმაციული რისკის ალბათობა ამ ინფორმაციის მომხმარებლისათვის იმ მიმართებით, რომ ბუღალტრული ანგარიშგება შეიცავს მცდარ ან არაზუსტ მონაცემებს.

ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები ღებულობენ რა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს, ფიქრობენ, რომ ბუღალტრული ანგარიშგება უტყუარია, მაგრამ ამასთან, მათთვის ცნობილია, რომ ისინი დაზღვეულნი არ არიან განსაზღვრული ინფორმაციული რისკისაგან, რომელიც გამოწვეულია ფინანსურ ინფორმაციის შესაძლო დამახინჯებით. აუდიტორის დასკვნა ინფორმაციის მომხმარებელს არწმუნებს, რომ რისკი არც თუ ისე დიდია. ფინანსურ ანგარიშგებაში არაზუსტი მონაცემების არსებობის რისკის შემცირება არის აუდიტორის ერთ-ერთი მთავარი ამოცანა. იგი მოწოდებულია შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯების დონე და დაიყვანოს ინფორმაციული რისკი ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის მისაღებ დონეზე. ა. დ. შერემეტი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით იძლევა აუდიტორული რისკის (რა) საანგარიშო ფორმულას:

$$\text{რა} = (1 - \text{რ}_\text{პ}) \times 100$$

ფორმულაში რა არის აუდიტორის დარწმუნების დონე %-ით, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტორული შერჩევის მოცულობას. რ_პ - არის აუდიტორული შემოწმებისას არსებითი შეცდომების აღმოუჩენლობის დონე, რომელიც თავის მხრივ იანგარიშება:

$$რ_უ = რ_ა / რ_{შიდა} \times რ_კ$$

სადაც, $რ_უ$ არის შეცდომის აღმოჩენლობის რისკი;

$რ_ა$ - აუდიტორული რისკის დასაშვები დონეა (მსოფლიო პრაქტიკაში იგი მიღებულია იყოს არაუმეტეს 5 %);

$რ_{შიდა}$ - ბალანსის მოცემული მუხლისათვის დამახასიათებელი შიდა რისკის დონე. ეს არის საწარმოს არაეფექტური საქმიანობის რისკი, რომელიც, თავის მხრივ, უამრავი ფაქტორებითაა განპირობებული;

$რ_კ$ - შიდა კონტროლის რისკი დონე.

ემპირიული გზით მიღებულ მონაცემთა სტატისტიკური ანალიზის საფუძველზე მიიღება რისკების ცხრილი:

დამახინჯების ალბათობა	შიდა რისკი %	შიდა კონტროლის სისტემის დონე %
მაღალი	100	100
ზომიერი	90	60
დაბალი	80	30

სერიოზული ყურადღების ღირსია ასს №400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში მოცემულია ცხრილი, რომლის საფუძველზე შეიძლება დაეადგინოთ, რამდენად შეიძლება განსხვავდებოდეს შეუმჩნეველობის რისკის მისაღები დონე, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებების დონეების მიხედვით.

თანდაყოლილი რისკის აუდიტორული შეფასება	კონტროლის რისკის აუდიტორული შეფასება			
	X	მაღალი	საშუალო	დაბალი
	მაღალი	უდაბლესი	უფრო დაბალი	საშუალო
	საშუალო	უფრო დაბალი	საშუალო	უფრო მაღალი
	დაბალი	საშუალო	უფრო მაღალი	უმაღლესი

ცხრილის მიხედვით, თუ თანდაყოლილი და კონტროლის რისკი აუდიტორის მიერ შეფასებული იქნება როგორც მაღალი (ე.ი. აუდიტორი გაითვალისწინებს უფრო მეტ პროცესდურებს ამ მიმართებით), მაშინ შეუმჩნეველობის რისკი იქნება ამ დროს უმაღლესი.

თუკი აუდიტორი თანდაყოლილ და კონტროლის რისკს შეაფასებს, როგორც დაბალს (ე.ი. გაითვალისწინებს უფრო ნაკლებ პროცედურებს რისკის ამ კომპონენტების მიმართ), მაშინ შეუმჩნელობის რიკი იქნება უმაღლესი. ასეთი მიდგომით შეიძლება დადგინდეს შეუმჩნელობის რისკის საშუალო, უფრო დაბალი და უფრო მაღალი დონეები.

თანამედროვე ბიზნესში აუდიტორული რისკის შეფასების მეთოდიკას იძლევა ი. ვორობევეი. მას საწარმოს საქმიანობაზე მოქმედი 26 უმთავრესი ფაქტორის მიხედვით მთელი ინფორმაცია დაჯგუფებული აქვს შიდა რისკების დონეების მიხედვით. ეს დონეები განსაზღვრავენ საიმედოობას და წარმოდგენილია როგორც: ა) დაბალი საიმედოობა; ბ) საშუალო საიმედოობა; გ) მაღალი საიმედოობა. თითოეული მათგანი შეფასებულია ბალობრივი სისტემით და იძლევა შიდა რისკის დონის დადგენის საშუალებას, იძლევა ასევე კონტროლის გარემოზე მოქმედ ფაქტორთა გავლენის შეფასებას, რისთვისაც ამ ფაქტორებს აჯგუფებენ მოქმედების ხარისხის მიხედვით: სუსტად მოქმედნი, საშუალო სიდიდით მოქმედნი და ძლიერად მოქმედნი. ამასთან, ფაქტორთა ერთობლიობა, თავის მხრივ, დაყოფილი აქვს შემდეგ გამსხვილებულ ჯგუფებად:

1. სამმართველო ფილოსოფია და ხელმძღვანელობის სტილი;
2. ორგანიზაციული სტრუქტურა;
3. უფლებების და ვალდებულებების განაწილება;
4. საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა;
5. ანგარიშგება (საგარეო და შიდა);
6. მუშაობა საგარეო კონტროლის ორგანოებთან

პრაქტიკულ საქმიანობაში გამოიყენებენ ასევე აუდიტორული რისკის შეფასების ინტიუციურ და რაოდენობრივ მეთოდებსაც. პირველი ეფუძნება აუდიტორის გამოცდილებას და კლიენტის შესახებ მის ხელთ არსებული ანგარიშგებითი ინფორმაციის საშუალებით იგი განსაზღვრავს რისკის დონეს. მეორე მეთოდი ემყარება მრავალრიცხოვანი მოდელების რაოდენობრივ გაანგარიშებას. ერთ-ერთი უმარტივესი მოდელი ფორმულის სახითაა წარმოდგენილი:

$$R_a = R_u \cdot X_{R_a} \cdot X_{R_{a2}}$$

სადაც, R_a - აუდიტორული რისკია; R_u - სუფთა რისკი, ანუ შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის განხილვამდე ანგარიშგებაში შეცდომების დასაშვებზე მეტი ოდენობის ალბათობა; X_{R_a} - შიდა

კონტროლის არაეფექტურობის რისკია; R_p - ტესტირების პროცედურების არაეფექტურობის რისკია.

დოცენტი რ. შაყულაშვილი რისკის შეფასების განსაზღვრისათვის გვთავაზობს რისკის დადგენის ალღარებულ შეფასებით და რაოდენობრივ მეთოდს: „შეფარდებათი მეთოდი უფრო ფართოდ გამოიყენება თანამედროვე პირობებში სააუდიტორო ინფორმაციაში, დასკვნაში, ვინაიდან აუდიტორი საკუთარი გამოცდილებით და კლიენტის შეცნობით განსაზღვრავს სააუდიტორო რისკს, ანგარიშგების საფუძველზე ოპერაციების ცალკეულ ჯგუფებზე დაყრდნობით. რაოდენობრივი მეთოდის მიხედვით ხდება სააუდიტორო რისკის მრავალრიცხოვანი მოდელების (გათვლების) ვარიანტებით გაანგარიშება. განვიხილოთ ერთ-ერთი მათგანი $A_r = Y_r \cdot K_r \cdot \Pi_r$; სადაც A_r - არის აუდიტორული შემოწმების არაეფექტურობის რისკი; Y_r - სუფთა რისკი, დაკავშირებული სპეციფიკურ კომპანიებთან შინაგანი კონტროლის შეცდომები; K_r - საკონტროლო რისკი, არაეფექტურობა შინაგანი კონტროლის წარმოების პროცესში დაშვებული შეცდომების მიმართ; Π_r - პროცედურული ტესტირების არაეფექტურობა“¹.

აუდიტორული რისკის შეფასებისას ანალიზი უკეთდება საწარმოს ლიკვიდურობას, გასული წლების მოგება-ზარალის დონეს, დაფინანსების მეთოდებს, კლიენტებთან განხორციელებული ოპერაციების ბუნებას, მენეჯმენტის კომპეტენტურობას. გარდა ამისა, აუდიტორული რისკი დამოკიდებულია, თუ რამდენად ეყრდნობა მომხმარებელი გადაწყვეტილებების მიღებისას ფინანსურ ანგარიშგებას, როგორია საკუთრებითი ფორმები, როგორია კლიენტის ფინანსური მდგომარეობა და ა.შ. აუდიტორულ რისკზე მოქმედ ფაქტორებში განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს საწარმოს საქმიანობის სპეციფიკას და მის გახსნას ფინანსურ ანგარიშგებაში. აუდიტორული რისკის ერთ-ერთი კომპონენტია სუფთა რისკი, რომელიც ყოველთვის პირდაპირპროპორციულია იმ თანხისა, რომელიც ასახულია მოცემულ ბუღალტრულ ანგარიშზე, ასევე შერჩევის ზომებზე და შერჩევის ელემენტის ხასიათზე. რაც შეეხება პროცედურულ რისკს, იგი დგინდება შესაბამისი ოპერაციების მიხედვით შედგენილი ტესტებით, მისი შედეგები ცვლადი სიდიდეა და, როგორც წესი, გამოიყენება აუდიტის დაგეგმვაში.

¹ რამაზ შაყულაშვილი. აუდიტი. თბილისი. 2000 წ. გვ. 53.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოდან ჩვენს მიერ მოპოვებული დადამუშავებული მონაცემების მიხედვით გაკეთებული ანალიზი გვიჩვენებს, თუ როგორია საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის მიმართულებები, მისი პერსპექტივები, ზრდის ტემპები, სტრუქტურა და ა.შ.

რისკის შეფასების დადგენისათვის მონტგომერი ასს-ს შესაბამისად გვთავაზობს შერჩევის მეთოდს, რომლის დროსაც „შერჩევის მაღალი დასაშვები ხარისხით ან ცდომილებით განსაზღვრამ შეიძლება ისეთ მონაცემებს მისცეს უპირატესობა, რომლებიც ნაკლებად დაასაბუთებენ აუდიტორის დასკვნას ანგარიშში ან ფინანსურ ანგარიშგებაში (მთლიანად) არსებითი ცდომილების არ არსებობის შესახებ. შერჩევის სიდიდე ხელს უწყობს როგორც ხშირი, ისე იშვიათი გადახრის, ან ცდომილების აღმოჩენას ფულად თანხებში. მცირე ზომის შერჩევა კი საიმედო შეიძლება იყოს მხოლოდ ხშირი გადახრების ამ ცდომილების შემთხვევაში. უკიდურეს შემთხვევაში ანგარიშის ზოგიერთი სტატია შეიძლება კონკრეტულად დასაბუთდეს, ან ცდომილების იმდენად მაღალი ალბათობით ხასიათდებოდეს, რომ აუდიტორმა ვერანაირი რისკის მიღება ვერ შეძლოს. ასეთი სტატიების მიმართ არ შეიძლება შერჩევითი მეთოდის გამოყენება, საჭიროა მათი სრული გამოკვლევა“¹.

აუდიტორული შემოწმების რისკის საკითხის განსაზღვრის და შეფასებისას მიზანშეწონილია შერჩევითი შემოწმების რისკის შეფასება. „შერჩევითი შემოწმების რისკის ცნება მოიცავს რამდენიმე ასპექტს:

1. კონტროლის ეფექტურობის შეფასების კონტექსტში ა) კონტროლის რისკის შეფასება, როგორც ძლიერ დაბალის, წარმოადგენს რისკს, რომელსაც აუდიტორი შერჩევის საფუძველზე შეადგენს. კონტროლის სტრუქტურის პროცედურები და პოლიტიკა უფრო ეფექტური გამოჩნდება, ვიდრე სინამდვილეშია („ბეტა რისკი“). ბ) კონტროლის რისკის შეფასება, როგორც ძლიერ მაღლისა, წარმოადგენს რისკს, რომ აუდიტორი დასკვნას შეადგენს შერჩევის საფუძველზე და კონტროლის სტრუქტურის პოლიტიკა ან პროცედურა ნაკლებეფექტური გამოჩნდება, ვიდრე სინამდვილეშია („ალფა რისკი“).

¹ მონტგომერი. აუდიტი. თბილისი. 2004 წ. გვ. 373.

2. ანგარიშგების არსებობის შემოწმების კონტექსტში ა) არასწორი მიღების რისკი წარმოადგენს რისკს, რომ აუდიტორი დასკვნას შეადგენს შერჩევის საფუძველზე და ანგარიში არ შეიცავს არსებით (მატერიალურ) უზუსტობას, როცა ერთობლიობის თითოეული ელემენტების შესწავლა ააშკარავებს არსებით უზუსტობას („ბეტა-რისკი“); ბ) არასწორი წუნდების რისკი: აუდიტორი დასკვნას შეადგენს შერჩევის საფუძველზე და ანგარიში შეიცავს არსებით (მატერიალურ უზუსტობებს), როცა ერთობლიობის ცალკეული ელემენტების შესწავლა აჩვენებს, რომ ანგარიში ასეთ უზუსტობებს არ შეიცავს („ალფა-რისკი“);

შერჩევითი მეთოდის გამოყენებით აუდიტორმა სამი საკითხი უნდა გადაწყვიტოს: 1) როგორი უნდა იყოს დასაშვები რისკის ხარისხი; 2) როგორი შეიძლება იყოს დასაშვები ცდომილების სიდიდე; 3) როგორი შეიძლება იყოს ცდომილებათა სიდიდე ერთობლიობაში. „ერთობლიობის სიდიდე ზოგჯერ მნიშვნელოვანია სტატისტიკური გაანგარიშებისათვის, მაგრამ თუ ერთობლიობა ძალზე დიდია (2000 ელემენტზე მეტი), გაანგარიშების მეთოდის მინიმალურ ზეგავლენას ახდენს მიღებულ შედეგზე“¹. ყოველივე ეს ნიშნავს შერჩევითი მეთოდის გამოყენების დაგეგმვისას აუდიტორმა ჯერ კიდევ შემოწმების დაწყებამდე მონდომებით უნდა დაამუშაოს შემოწმების ჩატარების სტრატეგია. შესარჩევ მალალი დასაშვები ხარისხით ან ცდომილებით განსაზღვრამ შეიძლება ისეთ მონაცემებს მისცეს უპირატესობა, რომლებიც ნაკლებად დაასაბუთებენ აუდიტორის დასკვნას ანგარიშში ან ფინანსურ ანგარიშებში (მთლიანად) არსებითი ცდომილების არ არსებობის შესახებ.

რისკის ხარისხობრივი ნიშნის მიხედვით შერჩევის განსაზღვრის შესახებ მონტგომერი განმარტავს: „ცნობილი რომ იყოს ერთობლიობაში გადახრის ჭეშმარიტი ხარისხი, შესაძლებელი იქნებოდა შერჩევის კონკრეტული შედეგის მიღების ალბათობის ზუსტი გამოთვლა, მაგრამ აუდიტორმა არ იცის გადახრის ჭეშმარიტი ხარისხი და ამიტომ შეუძლია მხოლოდ ივარაუდოს (თვითშერჩევის შედეგებზე დაყრდნობით), როგორი იქნება იგი. რაკი აუდიტორი აწარმოებს შერჩევას გენერალური ერთობლიობიდან და თითოეულ ელემენტს ისე ირჩევს, თითქოს იგი 'შემოწმებისათვის სჭირდება (ე.ი. შერჩეული ელემენტები აღარ იცვლება), ამიტომ მან შერჩევის შე-

¹ მონტგომერი. აუდიტი. თბილისი. 2004 წ. გვ. 369.

დეგების სიზუსტისა და საიმედოობის გამოსათვლელად შესაბამისი სტატისტიკური ფორმულები უნდა გამოიყენოს. შესაძლო დასკვნა ორმხრივი შეფასებისათვის მდგომარეობს შემდეგში: აუდიტორი შეიძლება 95%-ით იყოს დარწმუნებული, რომ გადახდის ჭეშმარიტი ხარისხი 2%-8% შორის მდებარეობს“.

ამ პოზიციიდან გამომდინარე, სხვა მოდელთა შორის გეთავაზობს ტაბულა 10.3.-ს, შემდეგი განმარტებით: „ტაბულა 10.3. წარმოადგენს შემოკლებულ ტაბულას შერჩევის მოცულობისათვის 95% საიმედოობის დონის შემთხვევაში. ტაბულით სარგებლობისათვის აუდიტორი განსაზღვრავს გადახდის დასაშვებ, მოსალოდნელ ხარისხს ერთობლიობისათვის, რომლებიც ორ გრაფას გამოყოფენ. რიცხვი ამ გრაფების გადაკვეთაზე აჩვენებს შერჩევის აუცილებელ მინიმალურ მოცულობას. მაგალითად, თუ დასაშვები ხარისხი 6%-ის ტოლია, ხოლო მოსალოდნელი ხარისხი 1%, მაშინ შერჩევის (ნიმუშის) მინიმალური მოცულობა 80-ის ტოლია“¹.

ტაბულა 5.1.²

შერჩევის მოცულობის განსაზღვრა (საიმედოობა 95%)

გადახრის მოსალოდნელი
ხარისხი

გადახრის დასაშვები ხარისხი

	%	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14
0,0		300	150	100	75	60	50	45	40	35	30	25	20
0,5			320	160	120	95	80	70	60	55	50	40	35
1,0				260	160	95	80	70	60	55	50	40	35
2,0					300	190	130	90	80	70	50	40	35
3,0						370	200	130	95	85	65	55	35
4,0							430	230	150	100	90	65	45
5,0								680	240	160	120	75	55
6,0										270	180	100	65
7,0											30	130	85
8,0												200	100

§2. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების წესი

სამეურნეო ოპერაციების აუდიტის პროცესში მოწმდება მათი უტყუარობა, კანონიერება და სამეურნეო აუცილებლობა იმ დოკუმენტების საფუძველზე, რომლებშიც არიან ასახული.

¹ მონტგომერი. აუდიტი. თბილისი. 2005 წ. გვ. 285

² იქვე. გვ. 285

აუდიტი ზორციელდება ფორმისა და შინაარსის მიხედვით, შემკველრი შემოწმებით, ოპერაციების და დოკუმენტების ურთიერთშემოწმებით, ანალიზური და ლოგიკური ხერხებით.

პირველადი დოკუმენტების ფორმის მიხედვით შემოწმებისას განსაზღვრავენ დოკუმენტების სამეურნეო ოპერაციების ასახვის პროცესში ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების დაცვას. ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების შესახებ დებულების მოთხოვნაა, პირველადი დოკუმენტები, მათ შორის, ინფორმაციის საბარათო საქაღალდო და სამანქანო მატარებლები უნდა შეიცავდეს შემდეგ აუცილებელ რეკვიზიტებს: დოკუმენტის (ფორმების) სახელწოდება; ფირმის კოდი; შედგენის თარიღი; სამეურნეო ოპერაციების შინაარსი; სამეურნეო ოპერაციის საზომები (ნატურალურ და ფულად გამოსახულებაში); იმ თანამდებობათა პირთა დასახელება, რომლებიც პასუხს აგებენ სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებასა და მისი გაფორმების სისწორეზე; პირადი ხელმოწერები და მათი გამოფერები.

მონაცემთა დამუშავების ოპერაციისა და ტექნოლოგიის ხასიათის მიხედვით პირველად დოკუმენტებში შეიძლება მოცემული იყოს დამატებითი რეკვიზიტები.

პირველად დოკუმენტებში და სააღრიცხვო რეგისტრებში შეუთანხმებელი შესწორებები არ დაიშვება. შეცდომების შესწორება უნდა დადასტურდეს იმ პირთა ხელმოწერით, რომლებიც ხელს აწერენ დოკუმენტზე შესწორების თარიღის მითითებით. საკასო და საბანკო დოკუმენტებში შესწორებები არ შეიტანება.

მოწმდება ხელმოწერის უტყუარობა. ისინი შედარდება ბუღალტერიაში არსებულ ნიმუშებს, ასევე სხვა დოკუმენტებს (განცხადება სამუშაოზე მიღების შესახებ, სამუშაო შეთანხმების ხელშეკრულება და ა.შ.) ბეჭდებისა და შტამპების არსებობა, ფასეულობათა მიღების სია და ა.შ. მოწმდება აგრეთვე პირველად დოკუმენტებზე არსებული ყველა დანართი, ფასეულობათა გაცემის საფუძვლები, სპეციფიკაციები, მინდობილობები, საშემოსავლო და საგასავლო ორდერზე დანართები. ასევე დოკუმენტები, რომლებიც წარმოადგენენ გადახდის საფუძველს, ექვემდებარებიან რა შტამპით აუცილებელ დადასტურებას ან ხელით ჩანაწერს „მიღებულია“ ან „გადახდილია“ თარიღის მითითებით.

დოკუმენტების შემოწმება შინაარსის მიხედვით წარმოადგენს დოკუმენტის შინაარსის კრიტიკულ შეფასებას: მასში ასახული სამეურნეო ოპერაციების ხასიათისადმი შესაბამისობამისი ინფორმაცი-

ული ასახვის საკმარისობა, ფასების დასაბუთებულობა, რომლებიც გამოყენებულია ფასეულობათა და ოპერაციების რაოდენობრივ საზომებად, მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიერ მიღებულ ფასეულობათა დასაბუთება და ა.შ.

ცალკეულ შემთხვევაში, თუ წარმოიშვება ეჭვი სამეურნეო ოპერაციების ასახვის უტყუარობაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სამსახურებივი გამოკვლევის მეთოდი - გამოიძახოს ის პირები, რომლებმაც მონაწილეობა მიიღეს დოკუმენტის გაფორმებაში, დააზუსტოს მისი უტყუარობა, აუცილებლობის შემთხვევაში ასეთი პირებისაგან მოითხოვოს განმარტება წერილობითი ფორმით (გამოკითხვა). შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს შესრულებული სამუშაოს საკონტროლო გაზომვის მეთოდური ხერხით, სპეციალური ექსპერტიზით და სხვა პროცედურებით. იმ ოპერაციათა უტყუარობა, რომლებიც დაფიქსირებულია დოკუმენტებში, მოწმდება აგრეთვე შემხვედრი შემოწმებით. შემხვედრი შემოწმება საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს საწარმოში იმ მატერიალურ ფასეულობათა შემოსავალში ნაწილობრივი ან მთლიანი გაუტარებლობის ფაქტები, რომლებიც მიღებულია მომწოდებლებისაგან ან საბითუმო ბაზებისაგან.

დოკუმენტების ანალიზური შემოწმება შეხამებულია ლოგიკურ ან საანგარიშო გამომთვლელი პროცედურების (არითმეტიკული ოპერაციების შემოწმება) გამოყენებასთან. დოკუმენტების შემოწმების ლოგიკური ხერხი შეხამებულია ნორმატიულ-სამართლებრივი რეგულირების პროცედურებთან ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებზე ოპერაციების ასახვის სისწორის დოკუმენტებში ასახული ოპერაციების კანონიერებისათვის დავის ნაწილში.

ბუღალტრული დოკუმენტების შემოწმება წარმოადგენს შრომატევად პროცესს. ამიტომ „სკანირებასთან“ - ინფორმაციის შემაღგენელ უწყვეტ, ელემენტების მიხედვით განხილვასთან ერთად (მაგალითად, პირველადი დოკუმენტებისა) იმის იმედით, რომ აღმოჩნდეს რაიმე არაატიაპური, ხშირად ტარდება აუდიტი, რომლის დროსაც კლიენტის ბიზნესის პირობებიდან გამომდინარე, შემოწმება მიმდინარეობს შერჩევით, ძირითადად იქ სადაც შეცდომების, ან თაღლითობის ალბათობა (რისკი) მაღალია. შერჩევითი შემოწმებისას იზრდება აუდიტის რისკიც. აქ იგულისხმება რისკი, რომლის დროსაც აუდიტორს ამა თუ იმ მიზეზის გამო არ შეუძლია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ სწორი აზრის ჩამოყალიბება.

ამრიგად, სამეურნეო-საფინანსო კონტროლში დოკუმენტური მეთოდური ხერხების გამოყენება საშუალებას არ იძლევა გამოე-

ლენილ ნაკლოვანებებს მიეცეს რაოდენობრივი და ხარისხობრივი შეფასება, დადგინდეს მათზე პასუხისმგებლობის ზომა (სიდიდე).

თუ საწარმოს შემოწმება აუდიტორის მიერ ტარდება პირველად, საჭიროა დასაწყისში ყურადღებით შესწავლილი იქნას საღამო-ფუნებლო დოკუმენტები, საწარმოს წესდება, საქმიანობის ობიექტი, ასევე საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა. მთლიან შემოწმებას უნდა დაეკავშირებოდეს ყველა ფულადი და საანგარიშსწორებო დოკუმენტები, ასევე ანგარიშვალდებულთა პირების საავანსო ანგარიშები. ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შემოწმებისას, საჭიროა შეჯერებულ იქნას ფინანსური ანგარიშგების, ბუღალტრული ბალანსის სინთეზური ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრების მონაცემები. ცალკე უნდა იქნას შესწავლილი საწარმოს (გარე) ეკონომიკური საქმიანობა: მისი სამართლებრივი საფუძვლები, ექსპორტისა და იმპორტის სტრუქტურა, საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციების და ანგარიშსწორებათა განხორციელების კანონიერება, ასევე უცხოურ ვალუტასთან დაკავშირებულ ოპერაციათა კანონიერება.

აუდიტორულ შემოწმებათა გამოცდილება მოწმობს, რომ უმეტესად სერიოზული ნაკლოვანებები ბუღალტრულ აღრიცხვაში დაკავშირებულია როგორც პირველადი დოკუმენტების გაფორმებასთან და დამუშავებასთან, ასევე სააღრიცხვო რეგისტრების წარმოების ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ დებულების დარღვევასთან. ტიპიურ ნაკლოვანებებს წარმოადგენენ დოკუმენტების აუცილებელი რეკვიზიტების შევსებაში დაშვებული ხარვეზები, მათი შედგენისა და გაუქმების თარიღის აღნიშვნების არარსებობა და ა.შ. რის შედეგადაც უზრუნველყოფილი არ არის დოკუმენტის იურიდიული ძალა, ჩნდება მათი ხელმეორედ გამოყენების ან სხვა ბოროტმოქმედების ჩადენის შესაძლებლობა.

ძალიან ბევრი ნაკლოვანებები გამოვლინდებიან ხელფასის, საწარმოთა ხარჯების და მოგების აღრიცხვაში. ბევრ საწარმოში საანგარიშსწორებო-საგადამხდლო უწყისები თვეების და კვარტლების მიხედვით არ ჯგუფდება, ხოლო მათში მითითებული დარიცხული სამუშაოს ანაზღაურებაზე დაკავებების, ასევე გადახდების თანხები არ გაიანგარიშება ზუსტად. არ არის პირადი ანგარიშები, პერსონალის ხელფასის აღრიცხვის ბარათები, რაც ართულებს გადასახადების სწორ გაანგარიშებას, ცნობათა გაცემას და ა.შ. ყოველივე ეს ართულებს ბუღალტრული ანგარიშგების წარმოებას.

დანახარჯების აღრიცხვაში ყველაზე მეტად გავრცელებულ ნაკლოვანებებს წარმოადგენენ პროდუქციის წარმოების და რეალი-

ზაციის დანახარჯების შესახებ დებულების და საფინანსო შედეგების ფორმირების წესის შესახებ დებულების დაუცველობა, რომელიც გათვალისწინებულია მოგების გადასახადით დაბეგერისას, უმთავრესად თვითღირებულების გაზრდის მხრიდან დანახარჯების შედგენილობა და სიდიდე. ყოველთვის არ არის დაცული პრინციპი, რომლის თანახმადაც დანახარჯები ექვემდებარება იმ საანგარიშო პერიოდის პროექტიის თვითღირებულებაში ჩართვას, რომელსაც ისინი მიეკუთვნებიან, მიუხედავად მათი გადახდის დროისა. წინასწარი თუ შემდგომი.

დანახარჯების განაწილებაში საანგარიშგებო პერიოდებს შორის შეცდომები ძირითადად დაკავშირებულია მოსამზადებელ სამუშაოზე, ახალი წარმოების და საწარმოების ათვისებაზე, მიწის რეკულტივაციაზე, წლის განმავლობაში არათანაბრად ჩატარებული ძირითად საშუალებათა რემონტზე, სეზონურ დარგებში მოსამზადებელ-დამამთავრებელ სამუშაოებზე გაწეული დანახარჯების არასწორ ასახვასთან და დაფარვასთან. ვადა, რომლის განმავლობაშიც ასეთი ხარჯები ექვემდებარებიან წარმოების და მიმოქცევის ხარჯებიდან ჩამოწერას, რეგულირდება საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტებით.

მრავალ დარღვევას აქვს ადგილი საწარმოს გარეეკონომიკური საქმიანობის აღრიცხვაში, განსაკუთრებით სავალუტო ოპერაციების წარმოების ნაწილში ანალიზურ და სინთეზურ დონეზე, არ ზორციელდება ვალუტის სახეების მიხედვით ცალკე აღრიცხვა, არ გაითვალისწინება საკურსო სხვაობა ოპერაციების განზორციელების პერიოდში და თვის ბოლოსთვის. სამიწლინეო ხარჯებს ყოველთვის არ აღრიცხავენ ვალუტაში თითოეულ ანგარიშვალდებულ პირზე ცალკე.

საკმაოდ გავრცელებულია შემთხვევები, როცა საწარმოებს შემოაქვთ ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმით გათვალისწინებული ანგარიშები და სუბანგარიშები ან უარს ამბობენ ზოგიერთი მათგანის წარმოებაზე (გამოყენებაზე). რიგ შემთხვევებში აუდიტორები გამოავლენენ ანგარიშგების გამოყენებას სხვა კოდებით და სახელწოდებით, ამის შედეგად ასეთ საწარმოებში, როგორც წესი, არ არსებობს ურთიერთკავშირი მიმდინარე აღრიცხვასა და ანგარიშგებას შორის, ადგილი აქვს შეცდომებს და დარღვევებს აღრიცხვაში.

ამრიგად, პირველადი დოკუმენტაციის და სააღრიცხვო რეგისტრებში ჩანაწერების შემოწმებისას აუდიტორი უნდა გამოდიოდეს შემდეგი მოთხოვნებიდან:

▪ საანგარიშგებო წლის განმავლობაში მიღებული ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების ასახვისა და ქონების შეფასების სააღრი-

ცხოვრობს პოლიტიკის დაცვა. სააღრიცხვო პოლიტიკაში წინა წელთან შედარებით ცვლილებები უნდა იყოს წერილობით დასაბუთებული და განმარტებული;

- საანგარიშგებო პერიოდში განხორციელებული ყველა სამეურნეო ოპერაციის და ქონების, ასევე ვალდებულებათა შედეგების საანგარიშო პერიოდის სირთულე;

- შემოსავლების და გასავლების საანგარიშო პერიოდისაღმ მიკუთვნების სისწორე;

- აღრიცხვაში მიმდინარე წარმოების დანახარჯების (მიმოქცევის დანახარჯების) და გრძელვადიანი ინვესტიციების (კაპიტალდაბანდების) განცალკევება (გამიჯვნა);

- ანალიზური და სინთეზური ანგარიშების თვითური ბრუნვის ერთიადიგივობა (ტოლობა);

- ქონების და სამეურნეო ოპერაციების შეფასების სისწორე;

- ფონდების და რეზერვების შექმნის სისწორე.

აუდიტორმა საწარმოს ხელმძღვანელობას უნდა აცნობოს მოტყუების ფაქტების და შეცდომების შესახებ და მისცეს რეკომენდაციები საეჭვო ინფორმაციის გამოსწორების შესახებ. მაგრამ არის შეცდომები და არაკანონიერი ქმედებები, რომელთა დადგენისას, აუდიტორს არ შეუძლია წარმოადგინოს დადებითი აუდიტორული დასკვნა. მათი ჩამონათვალი გამოდის ბუღალტერიის ფარგლებიდან და აუდიტორისაგან მოითხოვს იურიდიულ განათლებას და ყურადღების გამახვილებას იმ საკითხებისადმი, რომლებსაც ჯერჯერობით სათანადო ადგილი არ უკავიათ მათ პრაქტიკაში:

- დარღვეულია საწარმოს სახელმწიფოებრივი რეგისტრაციის წესი. მაგ., გავიდა თვეზე მეტი რეგისტრაციის შესახებ დროებითი მოწმობის დღიდან, მაგრამ მუდმივი მოწმობა ჯერ კიდევ არ მიუღია; საწარმოს რეგისტრაციის ჩანაწერი არ არის დაფიქსირებული შესაბამის სარეგისტრაციო პალატაში;

- საწარმომ არ გაიარა გარკვეული პროფილის შესაბამისი რეგისტრაცია. მაგალითად, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებები ან კერძო დაცვის სააგენტო;

- საწარმო ახორციელებს საქმიანობას შესაბამისი ლიცენზიის გარეშე. მსგავსი სახის ოპერაციებს მიეკუთვნება: დაზღვევა, ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე საბირჟო საქმიანობა, საქონლის გაყიდვა;

- ვალუტით ვაჭრობა საქართველოს ტერიტორიაზე, ნედლეულის და მასალების ექსპორტი შესაბამისი ლიცენზიის გარეშე;

▪ საწარმოს მესაკუთრეები ან მისი მუშაკები საწარმოს სახელით ეწვეიან ისეთ საქმიანობას, რომელიც ექვემდებარება სისხლის სამართლის კოდექსის ან ადმინისტრაციულ დარღვევათა მუხლს;

▪ გამოვლენილია მომქმედი კანონმდებლობის დარღვევები სადამფუძნებლო დოკუმენტებში და იურიდიული ძალის მქონე საწარმოს მესაკუთრეთა გადაწყვეტილებებში;

▪ დარღვეულია მომქმედი კანონმდებლობა საწესდებო კაპიტალის გადახდის ვადების და წესების ნაწილში. მაგ., აქციონერთა საზოგადოებაში დარღვეულია საწესდებო კაპიტალის კანონმდებლობით დადგენილი ვადები, ან პირველადი გავრცელების აქციების მყიდველთათვის შექმნილია არათანაბარი პირობები;

▪ დაშვებულია არსებითი შეცდომები საწესდებო კაპიტალის გადახდილი სიდიდის და იმ წილის გადახდაში, რომელიც საწარმოს მესაკუთრეებს ეკუთვნით;

▪ სათანადოდ არ არის გაფორმებული იმ პირთა უფლებამოსილება, რომლებიც ხელს აწერენ საწარმოს საგადამხდელო დოკუმენტებზე და ხელშეკრულებებზე;

▪ დარღვეულია საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტები და საწარმოს მესაკუთრეთა მიერ მიღებული იურიდიული ძალის მქონე გადაწყვეტილებანი შემდეგ პუნქტებში: საწესდებო კაპიტალის გადახდები ნაწილ-ნაწილ გადახდის ვადების, მეწარმეთა წილის, შეტანილი ქონების სახეების და სავალუტო ფასეულობათა ლარზე გადაანგარიშების კურსის ნაწილში; თანამდებობაზე პასუხისმგებელ პირთა არჩევისა და დანიშვნაში; ახალ მონაწილეთა მიღებისას დაძველი თანამშრომელების გათავისუფლებისას საწარმოს ლიკვიდაციის და რეორგანიზაციის წესში;

▪ დაშვებულია არსებითი შეცდომები ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებასა და ანგარიშგების შედგენაში;

▪ საწარმოს ბუღალტერიის მიერ დაშვებულია არსებითი ხასიათის შეცდომები ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებაში და ბიუჯეტგარეშე ფონდებში აუცილებელ გადახდებში;

▪ საწარმოს ბუღალტრულ ანგარიშებში არ არის გატარებული ამ საწარმოს მიერ განხორციელებული ყვალა ოპერაცია;

▪ დარღვეულია კანონმდებლობა საწარმოს ლიკვიდაციისას, მისი რეორგანიზაციისას ან საკუთრების ფორმების ცვლილებისას, სახელმწიფო საწარმოების პრივატიზაციის ან აქცინირების ჩათვლით;

▪ არ არის რომელიმე პირველადი დოკუმენტი, ან არის პირველადი დოკუმენტი, რომელსაც იურიდიული ძალა არა აქვს.

ჩამოთვლილი მიზეზები შეიძლება აღნიშნული იყოს აუდიტორული შემოწმების ჩატარების ხელშეკრულებაში, როგორც დადებით აუდიტორულ დასკვნის გაცემაზე უარის საფუძველი.

იმ შემთხვევაში, თუ საწარმო-შემკვეთის მიერ შემოწმების პროცესში არ იქნა აღმოფხვრილი ბუღალტრულ (ფინანსურ) აღრიცხვაში არსებული არსებითი დარღვევები, რომლებიც ეხება შესაბამისი ანგარიშგებებსა და კანონმდებლობას, აუდიტორული დასკვნის დასკვნით ნაწილში კეთდება ჩანაწერი ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების უტყუარობის დადასტურების შეუძლებლობის გამო.

აუდიტორული შემოწმების ჩატარების წესების განსაზღვრისას ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს ექსპერტთა საქმიანობის გამოყენება. საერთაშორისო აუდიტურ პრაქტიკაში აუდიტორული შემოწმების დროს და შედეგების გაფორმებისას ფართოდ იყენებენ ექსპერტის აზრს და შესაბამის დასკვნებს, რომლებიც ამაგრებენ და ამყარებენ აუდიტორული სტანდარტების (ასს) მოთხოვნებს. ექსპერტი არის სპეციალისტი შესაბამისი ცოდნით და პრაქტიკული გამოცდილებით, როგორც ბუღალტრულ, ასევე სამართლებრივ და ეკონომიკის ანალიზის პრაქტიკაში, ასევე სხვა სპეციალობის მქონე პირი სპეციალურ მოთხოვნათა მიხედვით. ექსპერტმა უნდა დაამოწმოს ეკონომიკური ფაქტის სისწორე და მართებულობა, კერძოდ, თუ როგორაა შეფასებული ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური საშუალებები, ასევე როგორ შეფასდა გრძელვადიანი კონტრაქტების შესრულებისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა მათი შემადგენლობის, ხარისხის და რაოდენობის მიხედვით და ა.შ.

ექსპერტისაგან შეიძლება ასევე მიღებული იქნას იურიდიული კონსულტაციები და ინსტრუქციები შემოწმება-ნორმატივების დადგენისათვის, ან სახელმწიფო დასკვნაზე მოქმედი საკანონმდებლო აქტების და ინსტრუქციების შესაბამისობაზე. ამასთან დაკავშირებით, საერთაშორისო სტანდარტი 620 „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ განმარტავს, რომ აუდიტორი არ შეიძლება იყოს სახალხო მეურნეობის ყველა სფეროს მცოდნე სპეციალისტი. საქმიანობის დროს აუდიტორებს უხდებათ ისეთი რთული და არაორდინალური საკითხების შემოწმება, რომლებიც სცილდება მათი სპეციალობის საზღვრებს. ეს საკითხებია: შრომის ნორმები, ძირითადი საშუალებების და არამატერიალური აქტივების შეფასება, სხვადასხვა ტექნოლოგია, მატერიალური რესურსების გამოყენება, ფასიანი ქაღალდების მიმოქცევა და სხვა.

ექსპერტი ვალდებულია აუდიტორ ორგანიზაციას და ეკონომიკურ სუბიექტს გადასცეს დასკვნა თანადროული დანართით, სადაც მოცემული იქნება იმ სამუშაოების ჩამონათვალი, რომელიც უნდა პასუხობდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

1. ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება;
2. ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს დასახელება, ამ სამუშაოს საგნის დასახელების ჩვენებით;
3. სრული მონაცემები ექსპერტიზის შესახებ;
4. ექსპერტიზისათვის მასალების შემოსვლის თარიღი;
5. გამოსაკვლევი მასალის მიმოხილვა;
6. მონაცემები, რომლებიც მნიშვნელოვანია დასკვნის მისაღებად, მათი წყაროს მითითებით;
7. ექსპერტიზის გადასაწყვეტი საკითხები და წინადადებები.

თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ექსპერტიზის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებანი სამუშაო აუდიტის მიზნის ადექვატურია, მას შეუძლია ექსპერტიზის აზრის დამოწმება აუდიტორულ დასკვნაში. ამასთან, მან უნდა განასხვავოს თავისი და ექსპერტიზის აზრი ერთმანეთისაგან, თუმცა უნდა გაითვალისწინოს, რომ იგი არ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან. თუ ექსპერტის შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით აუდიტორი მოისურვებს მოდიფიცირებული დასკვნის გაცემას, ამ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა მიიღოს ექსპერტისაგან თანხმობა. თუ ექსპერტი წინააღმდეგი იქნება, აუდიტორმა უნდა გამართოს კონსულტაციები.

აუდიტორული შემოწმების ჩატარების წესები, ასს-ს თანახმად, ითვალისწინებს დასკვნის გაკეთებას აუდიტორულ ფინანსურ ანგარიშებაში ასახულ სხვა ინფორმაციაზე. „სხვა ინფორმაცია“ ეწოდება სხვადასხვა სახის ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ შედგენილ წლიურ ფინანსურ ანგარიშებას და მის მონაცემებზე მომზადებულ აუდიტორულ დასკვნას დაერთვის. ასეთ დოკუმენტებად მიჩნეულია ეკონომიკური სუბიექტის ინიციატივით შედგენილი ინფორმაცია კანონმდებლობის ან სხვა ნორმატიული აქტის საფუძველზე, ანდა შიდა დანიშნულების ანგარიშების წესით, რომლის ფორმა და შინაარსი დგინდება იგივე პირის მიერ. მათი შედგენის წესები და ვადები არ რეგულირდება აღრიცხვა-ანგარიშების მარეგულირებელი ორგანოების მიერ დადგენილი სტანდარტებით.

წლიურ აუდიტორულ ფინანსურ ანგარიშებას დაერთვის „სხვა ინფორმაციის“ დოკუმენტების შემდეგი სახეები:

1. წლიური ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ბარათი;
2. საწარმოს დირექტორთა საბჭოს ან ხელმძღვანელობის ანგარიში ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ;
3. ფინანსური რეფერატები და მნიშვნელოვან საკითხებზე შედგენილი მოკლე მიმოხილვა;
4. ძირითადი ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ ჩანაწერების რეტროსპექტიული ანალიზი;
5. დამხმარე ანგარიშგების დეტალები, რომლისგანაც შედგება ფინანსური ანგარიშგების განყოფილებები;
6. სხვადასხვა სახის ანალიტიკური მასალების ან ზოგიერთი ოპერატიული მონაცემების აღწერა, რომელიც გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების მიმართ;
7. ინფორმაცია დასაქმების შესახებ;
8. შერჩეული მონაცემები კვარტალური ანგარიშგების შესახებ და სხვა.

§3. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები

აუდიტური შემოწმების ხარისხიანად ჩატარება აუდიტორული საქმიანობის წარმატებით განხორციელების ერთ-ერთი განმსაზღვრელი პირობაა. ამ მოთხოვნის შეუსრულებლობას მოყვება შესაბამისი სანქციები დაწვებული ფინანსური პასუხისმგებლობით და დამთავრებული აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე უფლების ჩამორთმევით.

პრაქტიკაში აუდიტორული საქმიანობის ხარისხობრივი განხორციელება შეიძლება დადასტურდეს აუდიტორული ფირმის მიერ რეალიზებულ ღონისძიებათა კომპლექსით, რომელსაც მიეკუთვნება: აუდიტორული შემოწმების დადგენა, სამუშაო დოკუმენტების ფორმის და შინაარსისადმი მოთხოვნათა დადგენა, აუდიტის განხორციელების პროცესში დოკუმენტბრუნვის შემუშავება და სხვა.

ჩატარებული აუდიტის ხარისხზე, ასევე მის მოცულობაზე კონტროლი პირველ რიგში შეიძლება განხორციელდეს აუდიტის პროცესში შექმნილი სამუშაო დოკუმენტაციის ანალიზის და შეფასების საფუძველზე, როგორიც არის: ჩანაწერები რომლებშიც აუდიტორი აფიქსირებს გამოყენებულ პროცედურებს - ტესტები მიღებულ ინფორმაციაზე და აუდიტის პროცესში გაკეთებული შესაბამისი დასკვნები.

სამუშაო დოკუმენტების საერთო მიზანია დაეხმარონ აუდიტორს იმის დარწმუნებაში, რომ მან ბუღალტრული აღრიცხვა აწარმოოს საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტების შესაბამისად. კერძო შემთხვევაში მიმდინარე წლის აუდიტთან კავშირში მყოფი დოკუმენტები წარმოადგენენ აუდიტის დაგეგმვის საფუძველს და ასევე შესრულების შემოწმების შედეგებს. სამუშაო დოკუმენტების მონაცემების გამოყენებით აუდიტორი ადასტურებს დასკვნის შესაბამის ტიპს, ასევე მათ საშუალებით შეუძლია ანგარიშით წარსდგეს მისი მუშაობის შემოწმებული პირის და პარტნიორების წინაშე.

მიმდინარე წლის აუდიტის დაგეგმვის დაწყების დროს, აუდიტორს გარკვეულწილად შეუძლია დაეყრდნოს აღწერილობით ინფორმაციას შიდა-სამეურნეო კონტროლის სისტემის და დროის შესახებ, რომელიც განკუთვნილია აუდიტის ცალკეული სფეროსათვის, ასევე აუდიტის პროგრამას და გასული წლის აუდიტის შედეგებს. ისინი წარმოადგენენ რა პირველად დოკუმენტებს, ადასტურებენ, რომ აუდიტი ჩატარდა საერთოდ მიღებული სტანდარტების შესაბამისად. სამუშაო ქაღალდები მაკონტროლებელი ორგანოების და სასამართლოს წინაშე, შეიძლება წარდგენილი იქნას, როგორც მტკიცება იმის შესახებ, რომ აუდიტი კარგად იყო დაგეგმილი და ექვემდებარებოდა შესაბამის კონტროლს. ამასთან, რომ შეგროვილი ცნობები (დასტურები) უტყუარი, საკმარისი და თავისდროულია და რომ აუდიტორული დასკვნა შეესაბამება შემოწმების შედეგებს. გარდა უშუალოდ დაკავშირებული აუდიტორული დასკვნის მიზეზებისა, სამუშაო დოკუმენტები შეიძლება იყოს საგადასახადო დეკლარაციების შედგენის საფუძველი; ასევე შეიძლება გახდეს ინფორმაციის წყარო კომპანიის ხელმძღვანელობათა ოფიციალური წარმომადგენლობისათვის სხვადასხვა პრობლემებზე, თუ ასეთ შეტყობინებას (აუდიტორის აზრით ასეთ ინფორმაციას) შეუძლია დაეხმაროს კლიენტს მისი მუშაობის გაუმჯობესებაში და ა.შ.

სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს ყველა იმ ინფორმაციას, რომელსაც აუდიტორი თვლის მნიშვნელოვნად შემოწმებათა სწორი ჩატარებისათვის და რომელსაც შეუძლია დაადასტუროს თავის დასკვნებში მოყვანილი ფაქტები. გამოცდილი აუდიტორები თავის სამუშაო ქაღალდებს მოამზადებენ რაც შეიძლება დაწვრილებით, მასში ჩართავენ ყველა მნიშვნელოვან პრობლემას. მაგალითად, შედეგ საკითხებს:

▪ ინფორმაცია საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურის შესახებ;

▪ ამონაწერი იურიდიული დოკუმენტებიდან, შეთანხმებიდან, კრების გადაწყვეტილებებიდან ან მათი ასლები;

▪ მოცემულ საწარმოში აუდიტის პროცესის დაგეგმვის დასაბუთება;

▪ აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის და შეფასების შედეგების ასახვა (აღწერის ფორმით, დოკუმენტებით და ა.შ.);

▪ გარიგებათა და ანგარიშების მიხედვით ნაშთების ანალიზი;

▪ ფინანსური და სხვა პროცესების ტენდენციების უმნიშვნელოვანესი მაჩვენებლების და ტრენდების ანალიზი;

▪ შესრულებული აუდიტორული პროცედურების არსის, ჩატარების დროის და მოცულობის, აგრეთვე მათი შედეგების ასახვა;

▪ მტკიცებულება ვინ და რა დროს შეასრულა აუდიტორული პროცედურები;

▪ ექსპერტებთან, კონსულტანტებთან და მესამე მხარის სხვა წარმომადგენლებთან აუდიტორის საუბრის ასლები;

▪ აუდიტორის მიერ კლიენტისათვის გადაცემულ წერილთა ასლები;

▪ მათ შორის, თავისი მოვალეობის და შიდა კონტროლის სისტემის ნაკლოვანებათა შესახებ;

▪ კლიენტისაგან ან მათი წარმომადგენლობისაგან მიღებული წერილები; აუდიტორისადმი მიცემული დასკვნები და განმარტებები აუდიტის უმნიშვნელოვანეს ასპექტებზე, მათ შორის, უჩვეულო, განსაკუთრებული და გამონაკლისი საკითხების შესახებ;

▪ გასული საანგარიშგებო პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებათა, ასევე აუდიტორული დასკვნების, ცნობების, შესაბამისი ანგარიშგების აქტების ასლები.

ცნობები სამუშაო დოკუმენტების ტიპიური ფორმების და შინაარსის შესახებ, სამუშაო დოკუმენტების კონკრეტული მაგალითები, რომლებიც შედგენილია ან მიღებულია აუდიტორის მიერ, ასევე სამუშაო დოკუმენტების კუთვნილების და შენახვის საკითხები აღწერილი საერთაშორისო სტანდარტში „დოკუმენტაცია“, თუმცა პრაქტიკაში ცალკეული აუდიტორული ფირმა შეიმუშავებს საკუთარ მიდგომას სამუშაო დოკუმენტების შიდასაფარმო სტანდარტების შესადგენად. აუდიტორული ფირმები, რომლებიც ორიენტირებულნი არიან გრძელვადიან სამუშაოზე, თანდათან ნერგავენ აღნიშნული მუშაობის მსგავს ნორმებს საკუთარი საქმიანობის პრაქტიკაში.

სამუშაო დოკუმენტების წინაშე მდგომი ზემოაღნიშნული მიზნების რეალიზაციამ, შესაძლოა ხელი შეუწყოს სამუშაო დოკუმენტების ბლოკების შექმნას შემდეგი საკლასიფიკაციო ნიშნით:

1. შემდგენლის პასუხისმგებლობის დონის მიხედვით:

(ყოველი დოკუმენტის შემუშავებასა და შედგენაზე პასუხისმგებლობის პერსონალიზაციისათვის) შემოწმების პერსონალური პირის (ფირმის) აუდიტორების მიერ მომზადებულ მასალებზე უშუალო შემსრულებელს – აუდიტორს შეუძლია პასუხი აგოს სამუშაო დოკუმენტების შინაარსის ხარისხზე, ინფორმაციის მოგროვების სისრულეზე, აუდიტის შედეგანაზე დასკვნების გამოტანისათვის მათ საკმარისობაზე.

- ჯგუფის ხელმძღვანელის მიერ მომზადებული დოკუმენტი (მას შეუძლია პასუხისმგებლობა დაეკისროს აუდიტის ობიექტების განსაზღვრაზე, ამონაკრებთა მოცულობაზე, აუდიტორის მიერ შემოწმების პროცესში შექმნილ სამუშაო მოცულობაზე, აუდიტორის მიერ შემოწმების პროცესში შექმნილ სამუშაო დოკუმენტებში მონაცემთა სისრულეზე, კონტროლის განხორციელებაზე);

- დოკუმენტების შინაარსის მაკონტროლებელი პირის მიერ მომზადებული დოკუმენტი (მუშაკი, რომელიც აკონტროლებს ორგანიზაციის შიგნით დადგენილ დოკუმენტთა წარდგენის ფორმას).

2. შინაარსის მიხედვით.

- გაფორმების დოკუმენტები (სტანდარტული გამოკითხვის ფურცლები შემოწმების ობიექტის მიხედვით გამოყენებული ინფორმაციის შესაგროვებლად);

- თემატური შემოწმებები ობიექტის მიხედვით (დოკუმენტები შეიცავენ ინფორმაციას შემოწმების არასტანდარტული ობიექტების მდგომარეობის აღწერის შესახებ).

3. შედგენის ვადების მიხედვით.

- მოსამზადებელი პერიოდის დოკუმენტები კლიენტთან აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შესახებ; წინასწარი მიმოწერა; ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის ექსპერტიზა, ობიექტის აუდიტორული შემოწმების გეგმა შესრულების ვადების და შესრულებაზე პასუხისმგებელი პირის მითითებით);

- აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში შექმნილი სამუშაო პერიოდის დოკუმენტები (რომლებიც ასახავენ ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების და შესაბამისი ბუღალტრული რეგისტრების ერთმანეთთან შეჯერების შედეგებს საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, ბუღალტრული რეგისტრების ურთიერთკავშირის შემოწმების შედე-

გებს, საანგარიშგებო პერიოდის ბოლო თვის სინთეზურ ანგარიშთა მაჩვენებლების ანალიზის გაშლას. ამასთან, ერთი ტიპის შინაარსის მქონე სამუშაო დოკუმენტებს უნდა ჰქონდეთ ერთნაირი ფორმა და აუცილებელი რეკვიზიტები, რომლებიც უზრუნველყოფენ მის იურიდიულ ძალას, უნდა იყვნენ პერსონიფიცირებულები შემდგენელისაგან დამოუკიდებლად, მიმოქცევაში ადვილად გამოსაყენებელი და მოხერხებულები);

- აუდიტორული შემოწმების დამამთავრებელი ეტაპის დოკუმენტები (ასხნა-განმარტებითი ბარათი ხელმძღვანელობისათვის, აუდიტორული დასკვნა).

4. დოკუმენტრუნვაში ადგილის მიხედვით:

- პირველადი შემოწმების ობიექტის მახასიათებელი (პირველადი ინფორმაცია);

- მეორადი (პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე შექმნილი და მოიცავენ ინფორმაციას, რომლებიც ადასტურებენ დასკვნებს აღრიცხვაში გამოვლენილი დაუდევრობების შესახებ).

5. შექმნის ზერზის შესახებ:

- შექმნილი ხელით;

- მანქანური დოკუმენტებით;

- შერეული.

6. მიღების „წყაროს“ მიხედვით:

- შექმნილი აუდიტორის მიერ;

- შექმნილი საწარმოს პერსონალის მიერ (აუდიტორის თხოვნით აუცილებლობის შემთხვევაში);

- მიღებული მესამე პირისაგან (იმ ცნობების მიღების ნაწილში, რომელიც ეხება შესამოწმებელ ორგანიზაციას).

სამუშაო დოკუმენტაციების კლასიფიკაცია საშუალებას იძლევა გაიზარდოს ჩასატარებელი აუდიტის ხარისხი და ხელი შეუწყოს შეკვეთის მოთხოვნის სრულ დაკმაყოფილებას აუდიტორული ინფორმაციის დასაბუთებაში.

არსებით მომენტს, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებთან და გავლენას ახდენს აუდიტორული მუშაობის ხარისხზე, წარმოადგენს სამუშაო დოკუმენტების დაცვის უზრუნველყოფა. განსაკუთრებით მიზანშეწონილია აუდიტის დოკუმენტების სისტემატიზებული შენახვა. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების საქალაქო დონეზე არსებული ინფორმაციის ხასიათის მიხედვით (კლიენტის დონეზე) იყოფა მიმდინარე, მუდმივ და სპეციალურად.

მიმდინარე დოსიე შეიცავს ყველა იმ დოკუმენტებს და მასალებს, რომლებიც შეგროვილია მიმდინარე აუდიტორული შემოწმების პროცესში. იმ საკითხების და პრობლემების განსაზღვრისას, რომლებიც გადმოსულია წინა აუდიტიდან, საჭიროა ყურადღება მიაქციონ შემდგომი აუდიტის დროს.

მუდმივი დოსიე მოიცავს ინფორმაციას, რომელიც მნიშვნელოვანია აუდიტის ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში, სახელდობრ: კანონით დადგენილი ორგანიზაციული ინფორმაცია (მონაცემები აქციონერების, დირექტორების, მდივნების, საქმეთა მმართველი ორგანოების ადგილმდებარეობის შესახებ, წესდების, სადამფუძნებლო ხელშეკრულების, რეგისტრაციის შესახებ მოწმობათა ასლები);

სპეცილური ინფორმაცია საწარმოს და მისი საქმიანობის შესახებ: შეიღეული საწარმოებისა და ფილიალების საქმიანობის ძირითადი სახეები და განლაგება, კონკრეტული კანონმდებლობა და წესები, საწარმოს ისტორია, წინა შედეგების შეჯამება, ძირითადი პერსონალის დახასიათება, ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის თავისებურებათა აღწერა, მართვის ორგანიზაციის სქემა, ოპერაციათა თანმიმდევრობის სქემები;

დაწვრილებით თანამშრომლობის შესახებ ხელშეკრულებები: ხელშეკრულებების ასლები აუდიტორული შემოწმების და სხვა სამუშაოთა შესრულების შესახებ, აუდიტისადმი განსაკუთრებული მოთხოვნის დეტალები, არასააუდიტო მომსახურებათა დეტალები;

ინფორმაცია აუდიტისათვის: კლიენტის კონტაქტები, საბანკო ინფორმაცია, ინფორმაცია იურისტების შესახებ, ძირითადი აუდიტორული პერსონალის შესახებ, აუდიტის ჩატარების ადგილის მისამართი;

მნიშვნელოვანი შეთანხმებები: სავაჭრო ხელშეკრულებები, ხელშეკრულებები განვადებით ვაჭრობის ან არენდის შესახებ, ხელშეკრულებები სესხების შესახებ;

კლიენტის გადასახადით დაბეგვრის თავისებურებანი. სპეციალურ დოსიეს აუდიტორული ფირმები ხსნიან გარემოებათა მიხედვით და მასში შეაქვთ: კორესპონდენციების შეკვრა, სპეციალური დადგენილებანი, მითითებები, საგადასახადო დოკუმენტაცია, მონაცემები კანონმდებლობის დაცვის შესახებ და ა.შ.

სამუშაო ქაღალდები წარმოადგენენ აუდიტორის საკუთრებას. მათ საფუძველზე აუდიტორს უფლება აქვს შეხედულებისამებრ შეადგინოს ცნობები, მაგრამ მათ არ შეუძლიათ შეცვალონ კლიენტის ბუღალტრული ჩანაწერები.

მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორული დოკუმენტების შენახვის პერიოდი ამჟამად განსაზღვრული არ არის, აზრი აქვს ორიენტაციის აღებას ერთი მხრივ, სასარჩელო ზანდაზმულობის ვადებზე (კლიენტების მიერ აუდიტორული ფირმისადმი სარჩელის წაყენებისას აუდიტორის შეცდომის, გაუფრთხილებლობის და სხვა მოქმედებათა შედეგად მიღებული ზარალისათვის) და, მეორეს მხრივ, კლიენტთან მუშაობის პერსპექტიულ ვადებზე.

ნებისმიერი დოკუმენტი, რომელიც არქივში ინახება, წარმოადგენს წერილობით მოწმობას მოქმედების განხორციელების ფაქტის და მის შესრულებაზე უფების მიღების შესახებ. მაშასადამე, ნებისმიერი დოკუმენტი, ადასტურებს განსაზღვრული მოქმედების განხორციელების ფაქტს და შეუძლია დაადასტუროს აუდიტორული შემოწმების ხარისხი, ნათლად აღწეროს შესრულებული სამუშაოს მოცულობა, დაასაბუთოს დასკვნის მართებულობა, ნაკლოვანებანი, რომლებიც ხშირად გვხვდება სამუშაო დოკუმენტებში და გამოხატავენ აუდიტორულ უუნარობას:

- გააკეთოს დასკვნა შემოწმებულ ანგარიშებზე;
- განმარტოს გამოვლენილი გამონაკლისები;
- მიიღოს საკმაო ინფორმაცია შენიშვნების სრული ახსნისათვის;
- გადმოსცეს საცნობარო ინფორმაცია;
- გადახედოს და განაახლოს მუდმივი დოსიე;
- დაადგინოს შესაბამისობა ანგარიშგების მუხლებსა და სამუშაო დოკუმენტებს შორის;

მიუთითოს ინფორმაციის წყარო;

თავისდროულად შეისწავლოს თანამემწეთა მიერ მომზადებული სამუშაო დოკუმენტები;

- ხელი მოაწეროს დოკუმენტებს და დაათარილოს ისინი;
- შეაჯამოს კლიენტის მიერ მომზადებული პროგრამები;
- განმარტოს ჩანიშვნები დოკუმენტში.

აუდიტორულ ორგანიზაციაში სრული და აქტუალური ინფორმაციის ბაზის არსებობა ზრდის მის ავტორიტეტს კლიენტებს შორის, რომლებსაც შეუძლიათ აუდიტორული ორგანიზაცია უზრუნველყონ აუცილებელი დოკუმენტაციით, მათ მიერ ნორმატიული აქტების ასლების გადაღების და გაგზავნის გზით.

აღნიშნული პრობლემის აქტუალურობა ცხადი და ნათელია, რადგან საბაზრო ეკონომიკის ჩამოყალიბებას თან ახლავს დიდი რაოდენობის დოკუმენტების შემუშავება და დამტკიცება, რომლებიც

შეადგენენ სამეურნეო პროცესების დამარეგulებული მონაცემების ნორმატიულ-სამართლებრივ ბაზას.

თუ გავითვალისწინებთ, რომ ასეთი დოკუმენტების რაოდენობამ შეიძლება ათასებს გადააჭარბოს, მაშინ გასაგებია, რამდენად რთული იქნება აუდიტორების მიერ სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება გამოთვლითი ტექნიკის საშუალებებით სარგებლობის გარეშე.

აუდიტორის მიერ კომპიუტერის გამოყენებით მეთოდის გამოყენებით სარგებლობის აქტუალობაზე მიუთითებს ის ფაქტიც, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა და კომპიუტერი სულ უფრო განუყოფელი ცნებები ხდება. სააღრიცხვო სისტემები, რომლებიც კომპიუტერებს იყენებენ, აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევენ იმუშაოს კლიენტის (ან სხვა პირების) კომპიუტერული ქსელით. მუშაობის ასეთი მიმართულება იწვევს აუდიტორულ საქმიანობაში ახალი ტერმინის წარმოშობას: „აუდიტი კომპიუტერის გამოყენებით“. აუცილებელია კომპიუტერული პროგრამები (კლიენტის მონაცემთა ბაზის – ფაილების) შინაარსის შესამოწმებლად და საკონტროლო მონაცემები, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნან აუდიტორის მიერ კლიენტების კომპიუტერული პროგრამების (პროგრამული უზრუნველყოფის) ფუნქციონირების შემოწმებისათვის.

აუდიტორულ მტკიცებულებათა მისაღებად უფრო ეფექტურია თანამედროვე პერსონალური ელექტრო გამოთვლელ მანქანებზე მომუშავე სხვადასხვა პროგრამული პაკეტები (სუპერკალკი, დრაკონი, ვიდიკალკი და სხვ.). დღევანდელ პირობებში უფრო მძლავრი და ფართოდ გამოყენებულია EXEL-ის ბაზაზე შექმნილი სხვადასხვა ელექტრონული ცხრილები, რომლებთაც გააჩნიათ საკმარისი პროგრამული უზრუნველყოფა იმისათვის, რომ განისაზღვროს ის ზუსტი, აუცილებელი მონაცემები შესასრულებელი ალგორითმები საბოლოო პროდუქტის (ინფორმაციის) მისაღებად, რაც უზრუნველყოფს სამუშაოს მისაღები ფორმის და შინაარსის მიღებას. ასეთნაირად შემუშავებული პროექტი (პროგრამული და ინფორმაციული უზრუნველყოფით) შეიძლება შენახული იქნას კომპიუტერის მეხსიერებაში, რათა შემდგომი საჭიროებისამებრ გამოძახებულ იქნას მასში კორექტივების (ახალი მონაცემების) შესატანად. გაანგარიშებები სრულდება ავტომატურად, ფორმულის მიხედვით, რის შემდეგაც მათემატიკური გარდაქმნების შედეგად კომპიუტერის ეკრანზე მოიცემა განხორციელებული პროცესის ამსახველი შესაბამისი დიაგრამები, რომელსაც აუდიტორი ანალიზებს და აკეთებს საჭირო დასკვნებს.

გარდა ამისა, აუდიტორის მიერ ხორციელდება საეკონომიკური პროცედურები, რომლებიც საშუალებას იძლევა გავარკვიოთ, თუ რამდენად ადეკვატურად ასახავს ბუღალტრული აღრიცხვა ყველა განხორციელებულ გარიგებას. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს, როგორაა უზრუნველყოფილი კონტროლი კომპიუტერში ინფორმაციის შეყვანაზე და კომპიუტერიდან მონაცემების გამოტანაზე.

კომპიუტერში ინფორმაციის შეყვანაზე კონტროლის განხორციელება მოითხოვს ინფორმაციის წინასწარ შემოწმებას, ინფორმაციის დაკარგვის ან მცდარი სახით მიწოდების შემთხვევაში შეცდომების დაფიქსირებას, რასაც ბუნებრივია უნდა მოჰყვეს მცდარი ინფორმაციის გასწორება.

მონაცემთა კომპიუტერულ ფაილებზე და კომპიუტერის მუშაობაზე კონტროლი მოიცავს კომპიუტერით ოპერაციების შესრულების სისწორეს (მათემატიკური უზრუნველყოფა ზუსტად უნდა მიესადაგებოდეს ეკონომიკური პროცესის ამსახველ ეკონომიკურ ინფორმაციას), კომპიუტერში ინფორმაციის დაცულობას და დაფიქსირებული შეცდომების ოპერატიულად გასწორებას. ხოლო, რაც შეეხება, კონტროლს ინფორმაციის გამოტანაზე, აქ შემოწმებული უნდა იყოს მიღებული შედეგების სიზუსტე. ინფორმაციის გამოტანისას შეზღუდული უნდა იყოს მისი ხელმისაწვდომობა საბოლოო ინფორმაციის შესაბამის მომხმარებელზე, გაცემის თავისდროულობა და სხვა.

§4. აუდიტორული დასკვნის შედგენის შინაარსი და ფესვი

ვინაიდან დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტორის საქმიანობის შედეგების შეჯამებას და წერილობით გაფორმებას, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების - ასს-ს მოთხოვნის თანახმად, იგი ვალდებულია შეასრულოს ყველა ის აუდიტორული პროცედურა, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს შესაბამისი ფაქტების დასაბუთებულობათა შეკრება და შეფასება, რაც განსაზღვრულია აუდიტის ტექნოლოგიით და ეფუძნება ასს-ს. აუდიტის პროცესში მოპოვებული სხვადასხვა კომპონენტების დეტალური ტესტირების და ანალიზის შედეგების ინფორმაციული ბაზის მონაცემების განზოგადების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შეესაბამება თუ არა ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თვალსაზრისი სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს, და როცა იგი დარწმუნდება შესაბამისობაში, დოკუმენტურად გააფორმოს ყოველივე შემაჯამებელი დოკუმენტის სახით: „აუდიტორული დასკვნა“.

აუდიტის წერილობითი ინფორმაციის მომზადება უმეტეს ქვეყნებში და ყველა განვითარებულ ქვეყანაში გათვალისწინებულია კანონმდებლობით და მასზე შემუშავებულია ეროვნული სტანდარტები. საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ ასეთ ნორმებს ჯერ-ჯერობით არ ითვალისწინებს და იგი ზორციელდება აუდიტორს და დამკვეთს შორის ურთიერთდადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. ეს ადგილობრივი და ეროვნული ინტერესების გამოთიშვას (გამოპარვას) უწყობს ხელს.

ასს-ს მიერ რეკომენდირებულ აუდიტორულ დასკვნებში შესატანი აბზაცების და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების ზოგიერთი (აუცილებელი) ნიმუში შემდეგი სახის და შინაარსისაა:

1. საწყისი ნაშთების აუდიტორული მტკიცებულებების მიუღებლობის გამო პირობითი დასკვნის შედგენის ნიმუშის აბზაცი (ასს №510): „ჩვენ ვერ დავეთანხმებით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის მიმდინარეობას ჩატარებული X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგანაც ეს მოხდა აუდიტორებად ჩვენს დანიშნაძღვ“. ამ შემთხვევაში პირობითი დასკვნის შესაბამისი რეკომენდაცია ითვალისწინებს:

- „ვითვალისწინებთ, რა ზეპოთ აღნიშნული საკითხების მნიშვნელობას კომპანიის შედეგების მიმართ X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ჩვენ არ გვაქვს საშუალება და ვერ ვიძლევიტ დასკვნას კომპანიის საქმიანობის და ფულადი სახსრების შედეგებზე იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. ჩვენი აზრით, ბუღალტრული ბალანსი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით“. ან აბზაცი შეიძლება იყოს ასეთი ფორმულირებით:

- „კომპანიამ ვერ შეძლო ეწარმოებინა მოლაპარაკებები ბანკებთან თავისი სესხების გარშემო. ამგვარი ფინანსური მხარდაჭერის გარეშე უწყვეტობის დაშვება საფუძვლიანი ეჭვის ქვეშ დგება. შემდეგში შეიძლება საჭირო გახდეს აღრიცხული აქტივების და ვალდებულებების კლასიფიკაციის კორექტირების აუცილებლობა. ფინანსურ ანგარიშგებაში (და მასზე დართულ შენიშვნებში) არ არის ახსნილი აღნიშნული ფაქტი“¹.

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწილი I. თბ., 1999 წ. გვ. 506.

2. სრულყოფილი – უპირობო აუდიტორული დასკვნის ნიმუში (ასს №700) შემდეგი სახით არის მოცემული: „ჩაატარეთ N კომპანიის თანდართული ბალანსის აუდიტი N წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოვებისა და ზარალის, მფლობელთა კაპიტალის და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი ნაჩვენები თარიღით დასრულებული წლისათვის. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გაეკეთოთ დასკვნა. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან ეროვნული სტანდარტებით).“

სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხების და ახსნა-განმარტების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა ასპექტის გათვალისწინებით) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას N წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებს, ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ ანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით . . . (შესაბამისად მიუთითეთ ნორმატიული აქტი!)“.

აუდიტორები

თარიღი

მისამართი

ბეჭედი

3. მოდიფიცირებული აუდიტის ბოლო აბზაცი:

„არ ვადგენთ რა პირობით დასკვნას, ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნებზე. კომპანია მოპასუხეთა მხარეთა საპატენტო უფლებების დარღვევის, საავტორო ჰონორარების მითვისებისა და ზარალის მიყენებაზე აღძრულ სარჩელზე. კომპანია-

მაც აღძრა საპასუხო სარჩელი და ამჟამად მიმდინარეობს ორივე სარჩელის წინასწარი მოსმენა სასამართლო პროცესზე. ამ ეტაპზე შესაძლებელია სასამართლო პროცესის შედგენაზე მსჯელობა. ამასთან, არ არსებობს ვალდებულებების არანაირი პირობა, რომლის შედეგების ასახვაც შეიძლებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში“.

იმ შემთხვევაში, თუ სხვადასხვა გარემოებიდან გამომდინარე არ გაიცემა უპირობო დასკვნა, აბზაცი უარის გაცემაზე იქნება. (ასს №700):

„ჩვენ არ გექონდა საშუალება დაგვეკვირვებოდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს და დაგვედასტურებინა მოთხოვნების ანგარიშები კომპანიის მხრიდან ჩვენი საშუალოს მასშტაბების შეზღუდვის გამო.

წინა აბზაცში განხილული საკითხების მნიშვნელობის გამო არ ვიძლევიტ დასკვნას წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე“¹.

როდესაც უთანხმოებაა ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაზე (არაადეკვატურია ახსნა-განმარტება), პირობითი დასკვნის აბზაცი იქნება:

„- ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული ინფორმაციის გამოტოვებისა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას“.

4. მიმდინარე პერიოდის ციფრობრივ მონაცემებზე მოდიფიცირებული დასკვნის აბზაცი იქნება:

„- ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხის გამოვლენისა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით,“ . . .

როდესაც ციფრობრივი მონაცემები არ იწვევს დასკვნის მოდიფიცირებას, აბზაცი იქნება:

„- ჩვენი აზრით, გარდა X წლის წლის შესაბამის ციფრობრივ მონაცემებზე ამ კორექტირების გავლენას (თუ ასეთს ექნებოდა ადგილი), რომლებიც ჩვენ შეიძლება საჭიროდ გვეჩვენო, რომ შეგვეძლებოდა საწყისი მარაგის რაოდენობაზე დაკვირვება . . . -ის მდგომარეობით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ას-

¹ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწ. I. თბ., 1999 წ. გვ. 559.

ახავს (ან ყველა არსებით ასპექტს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით". . .

როდესაც მოიხსენიება სხვა აუდიტორული დასკვნა, მაშინ აუდიტორულ დასკვნაში ჩაემატება აბზაცი:

"- კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ჩატარა სხვა აუდიტორმა. ანგარიშგებაზე სხვა აუდიტორის მიერ X წლის 31 მარტს გაცემული იქნა უპირობო დასკვნა." ან „გაცემულია პირობითი დასკვნა. ეს განპირობებული იყო უთანხმოებით ზელმძღვანელობასა და აუდიტორს შორის არსებული საეჭვო ვალების დარიცხვასთან დაკავშირებით“.

5. როდესაც აუდიტორული დასკვნა მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის არა ბასს ან ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად კომპანიის (ჩვენს პირობებში საწარმოს, ფირმის, სამეურნეო სუბიექტის და ა.შ.) ფულადი სახსრების შემოსავლის და გასავლის ანგარიშგებაზე, დასკვნის აბზაცი იქნება (ასს 800):

"- კომპანიის პოლიტიკაა თანადროული ანგარიშგების მომზადება ფულადი სახსრების შემოსავლის საფუძველზე. მისი აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც იგი რეალურად მიიღება და არა მაშინ, როდესაც იგი გამოქმედდება; ხოლო ხარჯების აღიარება ხდება მათი გადახდისას და არა მათი ხარჯების (გაწევის) მომენტში.

ჩვენი აზრით, თანადროული ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა ასპექტის გათვალისწინებით) კომპანიის მიერ მიღებულ შემოსავალს და გადახდილ ხარჯებს იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა X წლის 31 დეკემბერს ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანადროულ X შენიშვნაში აღწერილი ფულადი სახსრების შემოსავლის და გასავლის საფუძველის შესაბამისად“.

ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე მოთხოვნების ამოღების განრიგის აუდიტის დასკვნის აბზაცი იქნება:

"- ჩვენი აზრით, მოთხოვნის ამოღების (გადახდის) განრიგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა ასპექტის გათვალისწინებით) კომპანიის მოთხოვნების ანგარიშებს X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით“.

მოგებაში მონაწილეობის წილის განრიგში დასკვნის ნიმუშის დასკვნითი აბზაცი იქნება:

"- სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული განრიგი არსებით უზუსტობას. აუდიტი ითვალ-

ისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე განრიგში ასახული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი განრიგის შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, მოგებაში მონაწილეობას წილის განრიგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს კომპანიის მოგებაში მონაწილეობას X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით“.

როდესაც წლიური აუდიტური ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაიცემა პირობითი დასკვნა, მაშინ დასკვნითი აბზაცი იქნება:

„- კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის და მისი საქმიანობის შედეგების უკეთ გასაგებად იმ პერიოდის განმავლობაში, რომლითაც ჩვენი აუდიტი შემოიფარგლებოდა, საჭიროა კრებსითი ფინანსური ანგარიშგების წაკითხვა იმ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მასზე დართულ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად, რომელიც საფუძველად დაედო მის მომზადებას“.

6. პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციის პროგნოზებზე (ასს № 810) დასკვნითი აბზაცი იქნება:

„- მოსალოდნელია, რომ რეალური შედეგები განსხვავდებოდეს პროგნოზირებული საგან, რადგან პროგნოზირებული მოვლენები ხშირად არ ზდება ისე, როგორც იყო ნაგარაუდვეი და გადახრები შესაძლოა არსებითი ხასიათისა იყოს.“

7. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუშის დასკვნითი ნაწილი მიუთითებს (ასს № 910):

„- ეს გარიგება არ გულისხმობს იმის გამოვლენას, ჰქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას ან შეცდომებს ან სამართალდარღვევის შემთხვევებს. მიუხედავად ამისა, ჩვენ გაცნობებთ ნებისმიერი არსებითი საკითხის შესახებ, რომელიც მიიქცევს ჩვენს ყურადღებას.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება ჩვენს მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩვეულებრივ გაგებას.“

ამასთან დაკავშირებით უპირობო დასკვნა იქნება:

„- ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე არ შეგვჩვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანადროულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და

სამართლიანი თვალსაზრისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.“

პირობითობის აბზაცი ბასს გადახვევის გამო იქნება:

„- ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე და იმის გამო, რომ წინა აბზაცში განხილული საკითხი მნიშვნელოვან გაუღენას ახდენს კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თანადროულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.“

8. აღსანიშნავია გარიგების წერილის ნიმუშის აბზაცები პროცედურების ჩატარების რეგულირებაზე:

„ღირექტორთა საბჭოს ან დამკვეთის სხვა შესაბამისი წარმომადგენლობა, ვინც დაიქირავა აუდიტორი: ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია გარიგების პირობები, მიზანი, აგრეთვე ჩვენს მიერ შესასრულებელი მომსახურების ხასიათი და მოცულობა. ჩვენი საქმიანობა წარიმართება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება შეთანხმებული პროცედურების გარიგებებისათვის, რაც აღნიშნული იქნება ჩვენს დასკვნაშიც. . .

პროცედურები, რომელთა ჩატარებასაც ჩვენ ვაპირებთ, გამოიზნულია მხოლოდ თქვენს დასახმარებლად (მითუმეტეს გარიგების მიზანი). ჩვენი დასკვნა არ უნდა გამოიყენონ სხვა მიზნებისათვის. ეს ინფორმაცია განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის...

ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშ-ფაქტურის სახით წარმოგიდგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოუკიდებელი იქნება გარიგებაში დასაქმებული პირების მიერ დახარჯულ დროზე, აგრეთვე იმ ყოველდღიურ ხარჯებზე, რომელიც გაწეული იქნება შესრულებული სამუშაოს ცალკეული მუხლის და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

ეს წერილი ძალაში დარჩება შემდგომ წლებშიც, თუ იგი არ გაუქმდება, არ შესწორდება ან შეიცვლება სხვა წერილით.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ და დაგვიბრუნოთ ამ წერილის ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება თქვენს თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ.“

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაცია ფინანსურ ანგარიშგებაზე და შესაბამისი დასკვნა, რომლითაც იგი ადასტურებს სამეურნეო სუბიექტის ან-

გარიშგების უტყუარობას, აღრიცხვის სისრულეს და საკანონმდებლო აქტებთან მის შესადარისობას. აუდიტორულ დასკვნას იურიდიული მნიშვნელობა აქვს ყველა სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების, ადგილობრივი თვითმმართველობის, სასამართლო ინსტიტუტების და კერძო პირებისათვის. სამართლებრივი სტატუსით ის ექსპერტის დასკვნას უტოლდება (გამომდინარეობს ასს-ს განმარტებიდან).

აუდიტორული შემოწმების შედეგს წარმოადგენს აუდიტორის (აუდიტორული ფორმა) დასკვნა. ეს არის დოკუმენტი, რომელსაც იურიდიული მნიშვნელობა აქვს ყველა იურიდიული და ფიზიკური პირებისათვის, სახელმწიფო ხელისუფლების და მართვის ორგანოებისათვის. სახელმწიფო ორგანოების დავალებით ჩატარებული შემოწმების შედეგების შესახებ აუდიტორული დასკვნა უტოლდება პროცესიალური კანონმდებლობის შესაბამისად დანიშნული ექსპერტიზის დასკვნას. დასკვნაში და მასთან ერთად შედგენილ აუდიტორულ ანგარიშში აუდიტორი გადმოსცემს (აღწერს) შემოწმების შედეგებს და იძლევა შესაბამის დასკვნებს, ანუ მის მიერ შემოწმებული ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობას აღრიცხვისა და ანგარიშგების მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ დოკუმენტებთან. თუ აუდიტორი ასეთი სახის აუდიტორულ მომსახურებას, როგორც არის მაგალითად, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება და ანგარიშგების შედგენა ან სამეურნეო ოპერაციების კანონიერება, მაშინ იგი დახმარებას უწევს ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციას ანგარიშგების შედგენაში, ეწევა კონსულტაციებს საგადასახადო დაგეგმვის და გადასახადების გაანგარიშების საკითხებზე, ეხმარება სადამფუძნებლო დოკუმენტების შემუშავებას და სხვა. ასეთ შემთხვევაშიც შესაძლებელია გარკვეული აუდიტორული დასკვნის შედგენა.

აუდიტორულ ანგარიშს და აუდიტორულ დასკვნას მიზანშეწონილია (უნდა) ჰქონდეს საერთაშორისო აუდიტორული სტანდარტის IAG 13 აუდიტორული დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. მოთხოვნათა შესაბამისი ფორმა და შინაარსი, აუდიტორული ანგარიში თავისი სტრუქტურით შეიძლება სამი: შემოსავლის, ანალიზური და დასკვნითი (საშედეგო) ნაწილისაგან შედგეს.

შესავალ ნაწილში იქნება:

- ანგარიშის სახელწოდება („აუდიტორული ანგარიში“, „აუდიტორული ფირმის ანგარიში“, „დამოუკიდებელი აუდიტის ანგარიში“);

- აუდიტორული ფირმისათვის – იურიდიული მისამართი და ტელეფონები, აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე ლიცენზიის რიგითი ნომერი, გაცემის ვადა და ლიცენზიის გამცემი ორგანოს დასახელება, ლიცენზიის მოქმედების ვადა, სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერი, ანგარიშსწორების ანგარიშის ნომერი, შემოწმებაში მონაწილე ყველა აუდიტორის გვარი, სახელი, და მამის სახელი.

- დამოუკიდებლად მომუშავე აუდიტორებისათვის: გვარი, სახელი, (მამის სახელი), მუშაობის სტაჟი აუდიტორის ხარისხით, აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე ლიცენზიის რიგითი ნომერი, გაცემის ვადა და ლიცენზიის გამცემი ორგანოს დასახელება, ლიცენზიის მოქმედების ვადა, სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერი, ანგარიშსწორების ანგარიშის ნომერი.

აუდიტორული ანგარიშის მიმღების გვარი (დასახელება).

ანალიზურ ნაწილში იქნება: ეკონომიკური სუბიექტის და მისი საქმიანობის შემოწმების პერიოდი;

ბუღალტრული (ფინანსური) აღრიცხვის ორგანიზაციის ექსპერტიზის შედეგები შესაბამისი ანგარიშგების და კონტროლის შესახებ;

ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის დადგენილი წესის არსებითი დარღვევების ფაქტები, რომლებიც გამოვლინდება აუდიტორული შემოწმების პროცესში. ე.ი. ფაქტები, რომლებიც ზემოქმედებენ მის უტყუარობაზე. ასევე სამეურნეო ფინანსური ოპერაციების განხორციელებისას კანონმდებლობის დარღვევები, რომლებმაც ზარალი მიაყენეს, ან შეუძლიათ მიაყენონ ეკონომიკური სუბიექტის მესაკუთრის, სახელმწიფოს ან მესამე პირის ინტერესებს, თუ რაიმე შეზღუდვები არსებობდა აუდიტორის მიერ ინფორმაციის ხელმისაწვდომობაში, ეს აუცილებელია აღინიშნოს აუდიტორისა და საწარმოს ხელმძღვანელობის თვალსაზრისით.

აუდიტორული ანგარიშის დასკვნით (შემაჯამებელ) ნაწილში მოცემული უნდა იყოს ჩანაწერი ეკონომიკური სუბიექტის (ბუღალტრული) ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასაბუთებული არგუმენტი.

აუდიტორული დასკვნა დაეგზავნება დამკვეთს შედგენის თარიღის მითითებით. დასგნის ყოველ გვერდზე მითითებული უნდა იყოს შემოწმების ჩამტარებული აუდიტორის ხელის მოწერა და დამოწმება პირადი ბეჭდით. აუდიტორული ფირმის მიერ შემოწმების ჩატარე-

ბისას აუდიტორულ დასკვნას, გარდა ზემოაღნიშნულისა, ხელს აწერს აუდიტორული ფირმის თანამდებობის სხვა პირი და მოწმდება (დასტურდება) აუდიტორული ფირმის ბეჭდით.

ეკონომიკური სუბიექტი ვალდებულია დაინტერესებულ პირებს (ფინანსური ინფორმაციის სხვა მომხმარებელს) წარუდგინოს აუდიტორული დასკვნის მხოლოდ დასკვითი ნაწილი, რომელიც ხელმოწერილია აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ და დათარიღებულია იმავე რიცხვით, რომლითაც მთლიანად აუდიტორული ანგარიშია დათარიღებული. ამიტომ, ანალიზური და დასკვნითი ნაწილის ხელმოწერა და ბეჭდით დამტკიცება ხდება ცალ-ცალკე.

იმასთან დაკავშირებით, რომ აუდიტორული დასკვნა არის ღია ინფორმაცია, რომელიც ხელმისაწვდომია ფინანსური ანგარიშგების ნებისმიერი მომხმარებლისათვის, ამიტომ ის უნდა იყოს მოკლე და გასაგები. განსაკუთრებით ეს ეხება დოკუმენტის დასკვნით ნაწილს. ამასთან, მოცემული უნდა იყოს მითითებები შეზღუდვებზე, რომლებიც გამოწვეულია აუდიტორის დაურწმუნებლობით ან დაუთანხმებლობით, რომლებიც მის მიერ მიჩნეულია არსებითად ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის.

- აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის და ობიექტურობის დამოუკიდებელ დამოწმებას. როგორც წინა თავში იყო ნახსენები, განასხვავებენ აუდიტორული დასკვნის ოთხ ვარიანტს:

- დასკვნა შენიშვნების გარეშე (დადებითი აუდიტორული დასკვნა);

- დასკვნა შენიშვნებით (პირობითად დადებითი აუდიტორული დასკვნა);

- უარყოფითი აუდიტორული დასკვნა;

- დასკვნა არ შედგა (უარი აუდიტორულ დასკვნაზე).

დასკვნა შენიშვნების გარეშე შედგება იმ შემთხვევაში, როცა აუდიტორის აზრი ფინანსური ანგარიშგებისა ბუღალტრული ბალანსის მაჩვენებლების უტყუარობის შესახებ ეფუძნება საკმაოდ სარწმუნო აუდიტორულ მტკიცებულებებს. ასეთ სიტუაციაში აუდიტორული დასკვნა შედგება მხოლოდ საერთო (შესავალი) ნაწილისაგან და დასკვნისაგან. უპირობო დასკვნის ძირითად პრინციპს მსოფლიო პრაქტიკიდან გამომდინარე, წარმოადგენს ის, რომ მასში მითითებები არ კეთდება ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ ასპექტებზე. ასეთი მითითებების არსებობის შემთხვევაში ის შეიძლება განხილულ იქნეს როგორც პირობითად დადებითი დასკვნა.

დასკვნა შენიშვნებით (განმარტებებით) შედგება იმ შემთხვევაში, როდესაც აღრიცხვისა და შიდა აუდიტის ჩატარების დროს დადგენილია ცალკეული ნაკლოვანებები და დაუდევრობები, მაგრამ ისინი არ არიან იმდენად არსებითი, რომ გავლენა მოახდინონ აუდიტის საერთო დადებით აზრზე ფინანსური ანგარიშგებისა და ბუღალტრული ბალანსის მთლიანი მაჩვენებლების უტყუარობის შესახებ. თუ აუდიტორმა მისცა დასკვნა შენიშვნებით, ის ვალდებულია დასკვნის მეორე (ანალიზურ) მაჩვენებლებში გადმოსცეს თავისი მოკლე შენიშვნები (იხ. დანართი 3). აუდიტორის დაურწმუნებლობის ძირითადი მიზეზები შეიძლება იყოს: აუცილებელი ინფორმაციის სისრულე (არ წარმოდგენა), რაც საშუალებას არ იძლევა დადგინდეს მონაცემთა სიზუსტე და ობიექტურობა; ეჭვი სააღრიცხვო ჩანაწერების წარმოების სისწორეზე; შიდა კონტროლის არასრულყოფილება; ნაკლოვანებები კომპანიის მენეჯერთა ქმედებებში. პირობითი დასკვნის მიზეზი შეიძლება ასევე იყოს: წინა წელს სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული შემოწმება, თუ გასულ წელს შედგენილი იქნა პირობითი დასკვნა და მიმდინარე პერიოდში ეს საკითხები ჯერ კიდევ არ არის გადაწყვეტილი. მთლიანობაში პირობითი დასკვნის გამოყენება არა მხოლოდ ამცირებს საწარმოს მოულოდნელი გაკოტრების რისკს და უხსნის აუდიტორს პასუხისმგებლობას, არამედ საწარმოს ხელმძღვანელობას აიძულებს მიიღოს აუცილებელი ზომები ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებისათვის.

დასკვნა არ ერთვის (უარი აუდიტორულ დასკვნაზე): ამ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი მტკიცებულებათა მიღება, რათა უყოყმანოდ შეედგინა დასკვნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების ხარისხის შესახებ. აქედან გამომდინარე, აუდიტორი დასკვნით ნაწილში აკეთებს დაახლოებით შემდეგ ჩანაწერს: „საკითხთა მნიშვნელოვნებასთან დაკავშირებით, რომელიც გადმოცემულია დასკვნით წინა (ანალიზურ) განყოფილებაში, ჩვენ არა გვაქვს აზრის გამოთქმის შესაძლებლობა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ (იხ. დანართი 4).

აუდიტორის დასკვნა წარედგინება საწარმოს ხელმძღვანელობას. თუ საწარმო აუდიტორული შემოწმების პროცესში, ან მის შემდგომ აღმოფხვრის ნაკლოვანებებს და დარღვევებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში, კანონმდებლობისა თუ სხვა ნორმატიული დოკუმენტების დაცვაში და შეიტანს ცვლილებებს ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაშინ აუდიტორს შეუძლია უარყოფითი ან პირობითად დადებითი დასკ-

ენა შეცვალოს, შესაბამისად, პირობითად დადებითით, ან დადებითი დასენით. ამ შეცვლას წინ უნდა უსწრებდეს შესწორებების, დაზუსტებების და დამატებების შემოწმება, რომლებიც შეტანილი იყო ბუღალტრულ აღრიცხვაში, შიდა კონტროლსა და ფინანსურ ანგარიშგებებში. ამ შემოწმების შესახებ უნდა შედგეს აუდიტორის ცალკე დამატებითი დასკვნა.

უარყოფითი დასკვნის დროს ან დასკვნის მიცემაზე უარის შემთხვევაში – აუდიტის სუბიექტის მიმართ შეიძლება გამოყენებული იქნას სანქციები საგადასახადო სამსახურის მხრიდან, რაც გამოიწვევს უკმაყოფილებას აქციონერების, ბანკების, სხვა ფირმების მხრიდან და საეჭვოს გახდის მასთან საქმიანი კონტაქტების დამყარებას.

უნდა აღინიშნოს, რომ არანაირ აუდიტორულ შემოწმებას, როგორც გულმოდგინებითაც არ უნდა იყოს ჩატარებული ის, მაინც ბოლომდე არ შეუძლია გამოავლინოს ყველა ხარვეზი მუშაობაში და ნაკლოვანებები. აუდიტორს არ შეუძლია მისცეს ასპროცენტიანი გარანტია იმისა, რომ აღრიცხვაში არ არის სიყალბის შემთხვევები და რომ ბუღალტრული ანგარიშგება არის სრულიად წუნდაუღებელი, მაგრამ ზიანისა და ზარალის მომტანი დარღვევის გამოვლენა აუცილებელია. ამასთან, აქ უნდა მოხდეს პასუხისმგებლობის დაყოფა: სამეურნეო სუბიექტი (მეწარმე) პასუხს აგებს მის მიერ წარდგენილი მონაცემების სიზუსტეზე და სისრულეზე, ხოლო აუდიტორი მათი შესწავლის სინდისიერებაზე და მიუკერძოებლობაზე, ასევე არაობიექტურ, წინასწარ განზრახვით შედგენილ დასკვნაზე. ამიტომ, ისეთ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი წინასწარი განზრახვით შეყვანილია შეცდომაში, რის გამოც მისი დასკვნა არ შეესაბამება ჭეშმარიტებას, მთელი პასუხისმგებლობა ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას. ასეთ შემთხვევაში პრეტენზიები უნდა წაუყენოს ყველა იმ პირმა და ორგანიზაციამ, რომელმაც ზარალი განიცადა ამ საწარმოსთან თანამშრომლობით და მის საქმეებში მონაწილეობით.

აუდიტორისათვის შემოწმების დასკვნით, ანალიზურ ნაწილში მითითებული მომქმედი სამეურნეო კანონმდებლობის, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შედგენის წესების დარღვევის ფაქტები, მათი სერიოზულობის ერთიანი შეფასება წარმოადგენს გადაწყვეტილების მიღებისათვის იმის საფუძველს, რომ კლიენტს უნდა მიეცეს თუ არა შესაძლებლობა აღმოფხვრას გამოვლენილი ნაკლოვანებები და შეიტანოს შესაბამისი შესწორება სააღრიცხვო ჩანაწერებსა და ანგარიშგებაში, ან მაშინვე ჩათვალოს შეუძლებლად დადგენილ წესებ-

თან აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესაბამისობის მტკიცება და უარი თქვას აუდიტზე. ჩვეულებრივ, თუ აუდიტორს არ გაუჩნდა ეჭვი იმის შესახებ, რომ ანგარიშგება შეგნებულად ფალსიფიცირებულია და საწარმოს ხელმძღვანელობა არ მონაწილეობს თაღლითობაში, ის კლიენტს აძლევს გასწორების შესაძლებლობას. გამონაკლისს წარმოადგენს სახელმწიფო ორგანოების დავალებით შემოწმების შედეგები, როცა ანგარიშგების გასწორების შესახებ ლაპარაკი დაუშვებელია.

ყველზე ხშირად აუდიტორს საქმე აქვს შემოწმების დროს გამოვლენილ არაწინასწარ განზრახულ შეცდომებთან, და გადასახადის გაანგარიშებებში, რაც გამოწვეულია უცოდინარობით ან საფინანსო და საგადასახადო ორგანოების ნორმატიული დოკუმენტების ხარვეზებით. შეცდომების შეიძლება ბუღალტრული აღრიცხვის მთავარ ანგარიშებსა და სუბანგარიშებში არასწორი გატარების და კორექტიონდენციის გამო და ა.შ. ასეთი სახის შეცდომები, უზუსტობები და ცდომილებები შეიძლება დაშვებულ იქნას როგორც საანგარიშო მაჩვენებლების რეალური სიდიდის გაზრდის, ასევე შემცირების მხრივ და კლიენტს უნდა მიეცეს შესაძლებლობა აღრიცხვისა და ანგარიშგების მონაცემებში შეიტანოს შესაბამისი შესწორებები, ვინაიდან აუდიტორული შემოწმება ყოველთვის ტარდება აქციონერთა და მეპაიეთა შეკრებამდე, რომლებიც ამტკიცებენ ანგარიშგებას. ბუღალტრული ანგარიშგების შესწორება აუდიტორთა შენიშვნების გათვალისწინებით სავსებით კანონიერია მაშინაც კი, როცა ეს ანგარიშგება უკვე მიღებულია სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის მიერ.

რთული სიტუაცია წარმოიშობება მაშინ, როდესაც აუდიტის მსვლელობის პროცესში აღმოჩნდება აშკარა ბოროტმოქმედება საფინანსო მუშაკებისა და მმართველობის (საწარმოს მენეჯერების) მხრიდან. ერთი მხრივ, აუდიტის მთავარი დანიშნულებაა ფინანსური ანგარიშგების სისწორის დადასტურება ან არდადასტურება, და არა ქურდობისა და სხვა ბოროტმოქმედებათა გამოვლენა, მეორე მხრივ, თაღლითობას ყოველთვის თან ახლავს სააღრიცხვო მონაცემთა განზრახ დამახინჯება, მითვისებული სახსრების (საშუალებების) საწარმოს დანახარჯებისადმი ან დაფინანსების სხვა წყაროებთან მიკუთვნება, რაც აშკარად ამახინჯებს ანგარიშგებას. ამ შემთხვევაში გადაწყვეტილების მიღება, როგორც ჩანს, ბევრადაა დამოკიდებული გამოვლენილი თანხის სიდიდეზე.

დაუშვათ, რომ აუდიტორული შემოწმების პროცესში გამოვლენილია მოლარის მიერ 100 ლარის მითვისება. ცხადია, რომ ეს

თანხა არსებით გავლენას არ მოახდენს მსხვილი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ ის არაკანონიერად არის ჩათვლილი საწარმოს დანახარჯებში. ამასთანავე, ეს ფინანსური დისციპლინის სერიოზული დარღვევაა და სამართლებრივად დასჯადი გადაცდომაა. ამიტომ, უფრო სწორი იქნება, თუ აუდიტორი დაუყოვნებლივ აცნობებს დირექციას აღნიშნულის შესახებ, ამასთან, შემდგომი გამოკვლევისა და გადაწყვეტილების მისაღებად აუდიტორი ვალდებულია შეინახოს შესაბამისი ჩანაწერები და გაანგარიშებები, რომლებიც საშუალებას იძლევიან დაადასტუროს ეს ფაქტი თავის სამუშაო დოკუმენტებში და ოქმებში შეიტანოს დირექციის ინფორმაცია მიღებულ ზომებზე. თუ ბოროტმოქმედება აღრიცხვაში ნაკლოვანებათა შედეგია, დასკვნის ანალიზურ ნაწილში ამაზე უნდა ითქვას განსაკუთრებულად.

აუდიტორული შემოწმების საერთაშორისო სტანდარტებისა და ნორმების თანახმად თაღლითობის გამოვლენა არ წარმოადგენს აუდიტის უპირველეს ამოცანას, მაგრამ მას მიეყვართ ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯებამდე, რომელსაც არ შეუძლია სამართლიანად და ობიექტურად ასახოს კომპანიის საქმიანობა და აქედან გამომდინარე, ანგარიშგება ფალსიფიცირებულია. მსგავს შემთხვევათა გამოსასწორებლად და შესაბამისი ზომების მისაღებად აუდიტის საერთაშორისო ნორმები და სტანდარტები იძლევიან რეკომენდაციებს:

- ინფორმაცია მიაწოდეთ ყველა დირექტორს და აწარმოეთ მოლაპარაკებების ზუსტი ჩაწერა;
- დასვით საკითხი ანგარიშგების გასწორებისა და დარღვევათა წლის ბოლომდე სრული გამოვლენა-კორექტირების შესახებ;
- შეამოწმეთ, თუ შესაძლებელია შედეგების კორექტირების მარეგულირებელი ჩანაწერები;
- თუ ფინანსური ანგარიშგება არ არის გასწორებული ან მარეგულირებელი ჩანაწერები არ არის შემოწმებული, არ დაადასტუროთ ბალანსის და ანგარიშგების უტყუარობა;
- შეამოწმეთ მოცემულ ფირმაში გასულ წლებში ჩატარებული აუდიტის სამუშაო ჩანაწერები და ეცადეთ განსაზღვროთ, იყო თუ არა ასეთი (ანალოგიური) ფაქტები წარსულში;
- თუ საქმე საკმაოდ სერიოზულადაა, რჩევისათვის მიმართეთ იურისტს.

როგორც ზემოთ ითქვა, შემოწმების პროცესში აუდიტორი არ უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ აუდიტორული დასკვნის შედგენით. ის ვალდებულია სათანადო სახით დაგეგმოს და რეგისტრაცია გაუ-

კეთოს შესრულებულ სამუშაოს, რაც ამტკიცებს იმას, რომ აუდიტო ფლობს აუცილებელ მასალებს შესაბამისი დასკვნის გამოსატანად. შემოწმების შედეგების მიხედვით ის ვალდებულია შეადგინოს ანგარიში (ცნობა, აქტი), რომელშიც მოცემულია სამეურნეო სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის და მისი შედეგების საერთო შეფასება, აღრიცხვისა და ანგარიშგების წარმოების შეფასება, ანალიზური სამუშაოების დონე, ასევე სააღრიცხვო-ანალიზური დარგის კლადრების დახასიათება. ეს დოკუმენტი რეკომენდირებულია ხელმოწერილ იქნას საწარმოს ან ფირმის მმართველის, მთავარი ბუღალტრის და თვით აუდიტორის მიერ.

აუდიტორული ანგარიში დგება ორ ეგზემპლიარად და ხელმოწერა კეთდება აუდიტორის მიერ მისი შედეგის თარიღის მითითებით. ერთი ეგზემპლიარი გადაეცემა შემოწმებელი საწარმოს ადმინისტრაციას, მეორე დაერთვის შემოწმების მასალებს.

საწარმოს ხელმძღვანელობისათვის აუდიტორის ანგარიშის სხვა ფორმა შეიძლება იყოს წერილის სახით ცნობა, რომელიც მოიცავს ყველა იმ ნაკლოვანებათა ჩამონათვალს, რომლებიც გამოვლინდნენ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკაში და შიდა კონტროლის სისტემაში (იხ. დანართი 5). წერილის სახის ინფორმაცია ხელმძღვანელობას შეიძლება წარედგინოს შემოწმების სხვადასხვა ეტაპზე, ამასთან, აუდიტორი ვალდებულია საწარმოს ხელმძღვანელობისაგან მოითხოვოს პასუხი ინფორმაციულ წერილზე. პასუხი ასევე გაფორმდება წერილის სახით იმ პირის ხელმოწერით, რომელიც აღჭურვილია გადაწყვეტილების მიღების უფლებით (საფინანსო დირექტორი, მთავარი ბუღალტერი).

აუდიტორული დასკვნის ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა მნიშვნელოვანწილად დამოკიდებულია იმ გარკვეულ თარიღების დაცვაზე, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორულ შემოწმებასთან. მოვიყვანოთ ძირითადი თარიღების შინაარსი:

ფინანსური – საანგარიშო წლის კალენდარული დამთავრების თარიღი (თ1). ფინანსური ანგარიშგება, რომლის შემოწმებასაც ახორციელებს აუდიტორი, ყველა საწარმოსათვის, გარდა იმისა, რომელიც შექმნილია 1 ოქტომბრის შემდეგ, კალენდარულ წლად ითვლება 1 იანვარი ან 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდი.

ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების თარიღი (თ2) არის თარიღი, როცა მთლიანად დასრულებულია: ყველა საანგარიშო ფორმის შედგენა, ყველა საანგარიშო მაჩვენებლის შეთანხმება (შეთანხმება) წლიური ბუღალტრული ანგარიშებისადმი, ყველა გან-

მარტებითი ბარათის შედგენა და მისდამი ყველა აუცილებელი დანართის გაფორმება.

წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების დაწყების თარიღი (თ3) – არის იმ აუდიტორული მტკიცებულებათა შეროვნების დაწყების თარიღი, რომელიც ასაბუთებს წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობას.

აუდიტორული ანგარიშის შედგენის თარიღი (თ4) – არის ის თარიღი, რომლის შემდეგაც წყდება აუდიტთან დაკავშირებული ყველა მასალის გამოკვლევა და ახალ მტკიცებულებათა ფორმირება. ამ თარიღისათვის აუდიტორი ვალდებულია მთლიანად გააფორმოს და კლიენტს გადასცეს აუდიტორული დასკვნის ანალიზური ნაწილი.

აუდიტორული დასკვნის ხელმოწერის თარიღი (თ5) – არის ის თარიღი, რომლის შემდეგაც კლიენტს არ შეუძლია წლიურ ბუღალტრულ ანგარიშგებებში შეიტანოს ცვლილებები აუდიტორთან შეთანხმებისა და აუდიტორის დასაბუთების გარეშე.

წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენის თარიღი (თ6) – არის ის თარიღი, როდესაც ეკონომიკური სუბიექტი ვალდებულია ბუღალტრული ანგარიშგება წარუდგინოს აქციონერებს, ორგანიზაციის მონაწილეებს ან ქონების მესაკუთრეებს, ასევე სახელმწიფო სტატისტიკის ტერიტორიულ ორგანოებს მისი რეგისტრაციის ადგილის მიხედვით.

აქციონერთა საზოგადოების დირექტორთა საბჭოს (დამკვირვებელთა საბჭოს) მიერ წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი (თ7) – არის ის თარიღი, როდესაც სააქციო საზოგადოების წლიური ანგარიშგება ექვემდებარება წინასწარ დამტკიცებას აქციონერთა წლიური საერთო შეკრების ჩატარების თარიღამდე, მაგალითად, თუ არსებული მდგომარეობის მიხედვით წინასწარი დამტკიცება უნდა მოხდეს აქციონერთა წლიური საერთო შეკრების ჩატარების არაუგვიანეს 30 დღისა, ხოლო თუ ის დანიშნულია 27 მარტისათვის, მაშინ წლიური ანგარიში უნდა დამტკიცდეს არაუგვიანეს 25 თებერვლისა.

წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების დამტკიცების თარიღი (თ8) – ეს თარიღი უნდა დაემთხვეს ღია სააქციო საზოგადოების სადამფუძნებლო დოკუმენტების თანახმად დანიშნულ აქციონერთა წლიური კრების ჩატარებას.

წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების გამოქვეყნების თარიღი (თ9) – არაუგვიანეს ამ თარიღისა წლიური ბუღალტრული ან-

გარიშება ექვემდებარება ღია სააქციო საზოგადოების მიერ აუცილებელ პუბლიკაციას (გამოქვეყნებას).

ჩამოთვლილი თარიღების უმრავლესობის დადგომის ვადები და მათ შორის დასაშვები ინტერვალები დადგენილია ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიული დოკუმენტებით და საწარმო-სადამფუძნებლო დოკუმენტებით, ამიტომ აუდიტორი ვალდებულია წინასწარ შეაფასოს კონკრეტულ კლიენტთან აუდიტორული შემოწმების პირობები.

საფინანსო ანგარიშგების გამოშვების თარიღი (თ2) უნდა დადგეს საანგარიშგებო საფინანსო წლის კალენდარული თარიღის (თ1) დამთავრების შემდეგ, იმითომ, რომ ყველა საანგარიშგებო ფორმის ფორმირებისა და მაჩვენებელთა შეთანხმებისათვის საჭიროა გარკვეული დრო. აუდიტორული შემოწმების დაწყების თარიღი (თ3) უნდა დადგეს ფინანსური ანგარიშგების გამოშვების თარიღის (თ2) შემდეგ, სხვაგვარად დარღვეული იქნება აუდიტორული ეთიკის ერთ-ერთი ძირითადი პრინციპი, რომლის თანახმადაც აუდიტორს არ შეუძლია ჩაატაროს იმ ეკონომიკური სუბიექტის შემოწმება, რომელსაც მან მომსახურება გაუწია ბუღალტრული აღრიცხვის დაყენებასა (მოწესრიგების) და წარმოებაში, ასევე ფინანსური ანგარიშგების შედგენაში. ამიტომ აუდიტის ჩატარების ხელშეკრულებაში მითითება იმაზე, რომ აუდიტორი იწყებს მომსახურებას მისდამი სრული ანგარიშგების ჩაბარების თარიღიდან გამორიცხავს კლიენტის ზეწოლას აუდიტორზე მოთხოვნით მიიღოს მონაწილეობა ბუღალტრული ანგარიშგების დაკომპლექტებამდე დროის პერიოდი გამოიყენოს აუდიტის წინასაგებმო მომზადებისათვის, რომლის დროსაც შეისწავლება კლიენტის სფეროში საქმის მდგომარეობა, გაანალიზდება სააღრიცხვო პოლიტიკა, შეფასდება შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობა, შედგება და დამტკიცდება აუდიტორული შემოწმების გეგმა, ასევე ნაწილობრივ ან მთლიანად განხორციელდება მრავალი აუდიტორული პროცედურა.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის

თემა (თავი 6) – პრაქტიკული აუდიტი

1. შემოწმების აუდიტორული რისკი, არსი და მნიშვნელობა
2. აუდიტის რისკის სახეები და მათი ზოგადი დახასიათება
3. საინფორმაციო ბაზა და ინფორმაციული რისკი
4. რისკის შეფასება და რისკის კონტროლი

5. რა მაჩვენებლებს გულისხმობს შერჩევითი შემოწმების რისკის ცნება?

6. აუდიტორული შემოწმების ჩატარება და ექსპერტის გამოყენება

7. სადამფუძებლო და ბუღალტრული დოკუმენტების განმარტება—დახასიათება;

8. ფინანსური ანგარიშგების დანართი ინფორმაციის შინაარსი (მიმოხილვა)

9. ექსპორტის მნიშვნელობა და მისი გამოყენების საჭიროების განმარტება

10. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები

11. რა რეკვიზიტები (მაჩვენებლები) გაითვალისწინება ექსპერტის დასკვნაში (ნიმუში)?

12. რა დოკუმენტებით სარგებლობს აუდიტორი საკუთარი სამუშაო დოკუმენტებისა და დოსიების შესადგენად

13. დოკუმენტებისა და პროცედურების ავტომატიზირებულ-კომპიუტერული დამუშავების ზოგადი მიმოხილვა

14. აუდიტორული დასკვნის შედგენის წესი და შინაარსი

15. აუდიტორული დასკვნის სახეები და ნიმუშები

16. აუდიტორული დასკვნების შედგენის პერიოდები, შემოწმების თარიღები და ვადები, შინაარსის ზღვრები (ჩარჩოები).

თავი 7. ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო დოკუმენტაციის აუდიტორული შემოწმება

§1. საერთო დოკუმენტაციის აუდიტორული შემოწმება

აუდიტორულ შემოწმებაზე წერილი-ვალდებულებისა და მოლაპარაკებაზე ხელშეკრულების გაფორმებამდე აუდიტორები ანხორციელებენ აუდიტის წინასწარ დაგეგმვას, რომელსაც პრაქტიკაში ხშირად უწოდებენ კლიენტის საქმის წინასწარ ექსპერტიზას. სამუშაოთა ასეთი წინასწარი ექსპერტიზის ცხრილი სამუშაოთა მიმართულებაზე (სამაგალითო ცხრილი) იქნება;

ცხრილი №6

ეკონომიკური სუბიექტის საქმის ვითარების
წინასწარი ექსპერტიზა¹

შემოწმების დასახელება	მონაცემთა მიღების წყარო	მონაცემთა (მარეწებელთა) მიღების საშუალება
1	2	3
ცნობები შემკვეთზე	სადამწესდებლო დოკუმენტები	დოკუმენტური და- მოწმების მტკიცება (მტკიცებულება)
ცნობები დამწესდებელ საწარმო (მეწარმე) – შემკვეთზე	სადამწესდებლო დოკუმენტები	„-“
ცნობა შემკვეთის რეგისტრაციაზე	სადამწესდებლო და სხვა სარეგისტრაციო დოკუმენტები	
ცნობები საწარმო-შემკვეთ მართვის ორგანოებზე	სადამწესდებლო ორგანოები	„-“
მონაცემები შემკვეთის საორგანიზაციო და საშტატო სტრუქტურის შესახებ (დაქვემდებარებული ორგანიზაციები, სტრუქტურული ქვედანაყოფები, ცალკე მომქმედი სუბიექტები და განყოფილებები	სადამწესდებლო დოკუმენტები გეგმებზე, საქმის წარმოებაზე, კადრებზე და სხვა	პასუხისმგებელ პირთა ზეპირი გამოკითხვები

¹ А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. АУДИТ. Москва, 2008 г. стр. 366-368.

1	2	3
დამოუკიდებელ ორგანიზაციათა საქმიანობის დაწყება	ზეპირი დოკუმენტები; პრივატიზაციის გეგმები	დოკუმენტური დამოწმების მტკიცება
შემკვეთის საქმიანობის მახასიათებელი დოკუმენტები	სადამწესდებლო დოკუმენტები	“-“-
თანასაქმიანობათა რაოდენობა	თანასაქმიანობაზე ხელშეკრულებები	ზეპირი გამოკითხვა და მადასტურებელი დოკუმენტები
სახელშეკრულებო დისციპლინის მდგომარეობა: ა) პროდუქციის რეალიზაციაზე მოლაპარაკების ხელშეკრულება ბ) რეგისტრაცია ნედლეულის შესყიდვაზე; გ) რეგისტრაცია საკრედიტო ხელშეკრულებაზე.	ხელშეკრულებების, კონტრაქტების, შეკვეთების რეგისტრაციის დაეთარი (წიგნი, ჟურნალი)	დოკუმენტური დამოწმების მტკიცება
მონაცემები შემკვეთის ეკონომიკურ სამსახურებზე: ა) საგეგმო-ეკონომიკურ; ბ) საფინანსო; გ) შრომისა და ხელფასის; დ) გასაღება-რეალიზაციის; ე) სხვა დანარჩენი.	ეკონომიკური სამსახურის ორგანიზაციის თაობაზე ბრძანებები, განკარგულებები და ცნობები საშტატო სტრუქტურის შესახებ	ზეპირი გამოკითხვები და დოკუმენტური მადასტურებელი ცნობები
მონაცემები შემკვეთის მუშაკების შედგენილობასა და რიცხოვნობაზე	შრომისა და ხელფასის (ანაზღაურების) ბუღალტერიის და ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები	დოკუმენტური დამოწმების მტკიცება
მონაცემები ბუღალტერიაზე: ა) შედგენილობა და რიცხოვნება ბ) ბუღალტერიის სტრუქტურა (ჯგუფები, განყოფილებები და ა.შ.); გ) აღრიცხვის სისტემა (დაჯამება) და ანგარიშგება; დ) სააღრიცხვო პროცესების ავტომატიზაცია	ბუღალტერიაში განმკარგულებელი დოკუმენტაცია	დოკუმენტური მადასტურებელი ცნობები და სიტყვიერი გამოკითხვა
ცნობები გახსნილ ანგარიშებზე (ეროვნული, საეალუტო და მათ რაოდენობაზე)	საანგარიშგებო დოკუმენტები და პრივატიზაციის გეგმები	

1	2	3
შემოწმებას დაქვემდებარებული საწყისი მდგომარეობით ბალანსის ვალუტა	ბალანსის მონაცემები (მაჩვენებლები)	დოკუმენტური დამოწმების მტკიცება (მტკიცებულებები)
მომაცემები საგარეო (გარე) ეკონომიკურ საქმიანობაზე	აღრიცხვის მონაცემები	დოკუმენტალური მადასტურებლები
ექსპერტიზის ჩატარების მომენტისათვის შემკვეთის ფინანსური მდგომარეობა	ბალანსის მონაცემები	დოკუმენტალური მტკიცებულებები
სახსრების (საშუალებების) ნაშთები (შემოწმების პერიოდის დასაწყისსა და ბოლოს) მთავარ დაეთართან (წიგნთან) მათი იგივეობა (დამთხვევა)	ბალანსის და მთავარი დაეთარის მონაცემები	დოკუმენტური მტკიცებულებები (შეღარებები, განსხვავებები)
მონაცემები შიდა აუდიტსა და საფინანსო კონტროლზე	საწესდებო დოკუმენტები, გამკარგულებითი დოკუმენტაცია	დოკუმენტური მტკიცებულებები
ცნობები იმ თანამდებობრივ პირებზე, რომელთაც აუდიტის პროცესში ზღება კონტაქტები (კონტაქტირება-შეხვედრა)	საქმის წარმოების განყოფილებებისა და სამდივნოს ცნობები	ზეპირი გამოკითხვა
ბოლო შემოწმებებისა და საგადასახადო ორგანოების მონაცემები	შემოწმებების აქტები	დოკუმენტალური მტკიცებულებანი
ბუღალტრულ აღრიცხვაში დოკუმენტბრუნვაზე ცნობები	საქმებისა და ანგარიშსწორების გადახედვა სამაგალითო ნორმატივების მიხედვით	აუდიტის ჩატარების ჭრილში (შემოწმების ჩატარების ჩარჩოებში)
აუდიტორული და სხვა რისკების გათვლა (გაანგარიშება-პროგნოზირება)	ფორმალიზებული გამოთვლები (პროგნოზირებული გაანგარიშებები)	აუდიტორის მიერ გაფორმებული გაანგარიშებები
შემოწმებისათვის აუცილებელი დროის გაანგარიშებები	ფორმალიზებული გაანგარიშებები	„-“

აუდიტორულ შემოწმებაზე ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ შემკვეთი აუდიტორს (აუდიტორულ ფირმას) გადაცემს დოკუმენტების ჩამონათვალს. ეს ჩამონათვალი შეიძლება სხვადასხვა თავისებურებებს შეიცავდეს, მაგრამ ის თავისთავში ითავსებს შემდეგი დოკუმენტაციების ჯგუფებს:

1. საერთო (ერთიანი) ინფორმაცია:

- საანგარიშგებო წლის ბუღალტრული ანგარიშების ასლებს;
- მთავარ დავთარს (წიგნს) 31 დეკემბრის მდგომარეობით;
- ყველა ხელშეკრულებებისა და სესხების დოკუმენტის ასლებს;
- კომპანიის მმართველობის კრების ოქმების ასლებს;
- ყველა იურიდიული კონსულტანტების სიას მათი სამუშაოს აღწერითა და გადასახადი (გადახდილი) ჰონორარებით;
- ყველა მნიშვნელოვანი ხელშეკრულების ასლებს, პირობებისა და ვადების მითითებით;
- საწესდებო დოკუმენტების ასლებს;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის თაობაზე ბრძანებების ასლებს.

2. საფინანსო შედეგები:

- ყოველთვიური მონაცემები პროდუქციის რეალიზაციიდან, დანარჩენი რეალიზაციიდან, რეალიზაციის გარეშე საქმიანობიდან ამონაგები;
- ყოველთვიური მონაცემები ყველა სახის რეალიზაციაზე, მომოსახურებაზე, სამუშაოზე და რეალიზაციის გარეშე მომოსახურებაზე (საქმიანობაზე);
- წერილობითი განმარტებები ყველა სახის ცვალებადობაზე;
- სხვა დანარჩენი ხარჯების წარმოშობის მადასტურებელი დოკუმენტები;
- თვითოეული (ცალკეული) პროდუქციის თვთლირებულების გვემიური კალკულაციები;
- ზარალის, ფინანსური სანქციების, ხარჯებში ჩამოწერის მადასტურებელი დოკუმენტები;

3. არამატერიალური აქტივები:

ყველა მატერიალური აქტივების სია შემდეგი ცნობების (ცნობარის) მითითებით:

- აქტივის დასახელება და აღწერა;
- შეძენის თარიღი;
- ამორტიზაციის ნორმა;
- პირველადი ღირებულება.

4. მატერიალური აქტივები:

ყველა მატერიალური აქტივების სია შემდეგი ცნობების თანდართვით:

- აქტივის დასახელება;
- შეძენის თარიღი;
- ამორტიზაციის ნორმა;

- პირველადი ღირებულება;
- ასევე აუცილებელია საკუთარი სერტიფიკატის წარდგენა.

5. შომავალი პერიოდის ხარჯები:

ყველა მომავალი ხარჯების დაზუსტებული (დეტალური) სია, რომელიც შეესაბამება ბალანსში ჩანაწერებს 31 დეკემბრის თარიღით:

- აქტივების დასახელება და ჩამოწერა (ჩამოთვლა);
- გადახდის თარიღი;
- გადასახდელი თანხა.

6. სასაქონლო-მატერიალური მარაგები:

სასაქონლო მატერიალური ფასეულობათა სია, რომელთა საერთო თანხა შეესაბამება (ემთხვევა) ბალანსის თანხებს 31 დეკემბრის თარიღით:

- აქტივების დასახელება და აღწერა;
- გასაყიდი ფასი;
- თვითღირებულება.

7. დებიტორული დავალიანება:

ყველა დებიტორულ დავალიანებათა სია 31 დეკემბრისათვის, რომელთა საერთო თანხა ემთხვევა ბალანსის მაჩვენებელს შემდეგი ცნობებით:

- კლიენტის სახელი (სახელწოდება);
- დებიტორული დავალიანების თანხა;
- თანხის შეფასება, რომელიც შეიძლება კომპანიამ ვერ მიიღოს;
- დებიტორული დავალიანების მომდევნო თვეებზე გადათვლა.

8. ბანკში სახეზე (ხელზე) მყოფი საშუალებები:

- ბანკის ამონაწერების ასლები (კოპიო, ავიზო) ყველა ანგარიშის ნაშთებზე 31 დეკემბრის მდგომარეობით;
- ყველა დანარჩენ თანხაზე მადასტურებელი დოკუმენტი უცხოური ვალუტის ჩათვლით.

9. გადასახადები (ბეგარა):

ყველა სახის გადასახდელების სქემები მზარდი (ნაზარდი) ჯამების ჩვენებით:

- საწყისი ნაშთი 31 დეკემბრის მდგომარეობით ბალანსის მაჩვენებელთა შესაბამისობაში;
- წლის მანძილზე დარიცხული თანხების მომატება;
- გადახდის გამოკლება;
- ჯამში ნაშთები 31 დეკემბრის მდგომარეობით ბალანსის მაჩვენებელთან შესაბამისობაში.

10. განზრახული და გაუთვალისწინებელი ხარჯები:

განზრახული და გაუთვალისწინებელი ზარჯების მიმოხილვა (განმარტება, განზრახვები აქტივების შეძენაზე, იურიდიულ მომსახურებაზე, კრედიტებისა და აკრედიტაციების გახსნაზე).

11. აქციონერული კაპიტალი (საწესდებო კაპიტალი) და რეზერვი: ყველა ფონდებისა და რეზერვების ცვალებადობისა და გამოყენების მადასტურებელი დოკუმენტები.

12. მოგება და მოგების განაწილება-გამოყენების დოკუმენტები:

საერთო დოკუმენტაციის შემდეგ საჭირო ზდება შეფასდეს ორგანიზაციის სტრუქტურა, ნორმატიული ბაზა, საწესდებო დოკუმენტები, სააღრიცხვო პოლიტიკა და ხელშეკრულებები. ასეთი შემოწმება ზდება სააუდიტორო პირის უკეთ გაცნობისათვის და იგი შეაქვთ აუდიტორის სამუშაო გეგმაში. ასეთებია:

- სადამწესდებლო და სარეგისტრაციო დოკუმენტების აუდიტორული შემოწმება;

- საწესდებო კაპიტალისა და რეზერვების ფორმირების შემოწმება;

- დამფუძნებლებთან პოლიტიკის ორგანიზაციის აუდიტორული შემოწმება;

- დასაბეგრი და საგადასახადო საქმის სააღრიცხვო პოლიტიკის შემოწმება და შეფასება;

- სახელშეკრულებო ბაზის აუდიტორული შემოწმება;

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის მდგომარეობის შეფასების აუდიტორული პროცედურები;

- აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები (წინასწარი ექსპერტიზა, ბუღალტერიის სტრუქტურა-მდგომარეობა, შიდა სამეურნეო რისკი, შიდა კონტროლის საიმედოობის შეფასება და ა.შ.);

- აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები (გამოკითხვის ფურცლები, საქმიანობაზე უწყვეტობის მეთვალყურეობა, მასზე მოკლე მიმოხილვა, შეკითხვებზე წარმოშობილ საკითხებზე (პრობლემებზე) გამოკითხვის ანკეტა და ა.შ.

აუდიტის ჩატარების გეგმის სტრუქტურის ნიმუში ჩამონათვალი (შემოწმებითი სამუშაოების ჩამონათვალი)

1. სადამწესდებლო (საწესდებო) დოკუმენტების აუდიტი:

1.1. აღრიცხვის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შემოწმება.

1.2. კონტრაქტებისა და მათი შინაარსის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შემოწმება.

1.3. ხელმძღვანელთა ატესტაციის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შემოწმება.

2. სუბიექტისა და მისი ფილიალების (შვილობილი საწარმოების) შემოწმება შემდეგი საკითხების გათვალისწინებით:

- ღირებუტორის (ხელმძღვანელის) უფლებამოსილების შემოწმება;
- ღირებუტორის (ასევე მთავარი ბუღალტრის და მათი მადგილეების) უფლებამოსილების დანიშვნისა და შეწყვეტის შემოწმება;

- მათი არყოფნის პერიოდში შემცვლელის მოვალეობის წესის შემოწმება;

- შესამოწმებელი სტრუქტურული დანაყოფების რაოდენობა.

3. საგადასახადო და მათი მადასტურებელი დოკუმენტების შემოწმება;

4. ეკონომიკური სუბიექტის (საწარმოს) სამსახურის, სტრუქტურის, დებულებებისა და ინსტრუქციების შემოწმება;

5. ბუღალტრულ და საგადასახადო აღრიცხვაში დოკუმენტბრუნვის შემოწმება;

6. საგეგმო და საპროგნოზო მაჩვენებელთა შესწავლა-დახსიათების შემოწმების გეგმა;

7. ადგილობრივი ნორმატიული აქტების შესწავლისა და დახსიათების შემოწმება;

8. საწესდებო კაპიტალის ფორმირების შემოწმება;

9. დამფუძნებლებთან ანგარიშსწორების შემოწმება;

10. სააღრიცხვო პოლიტიკის ორგანიზაციის შემოწმება;

11. სახელშეკრულებო შეთანხმებათა ბაზის შემოწმება.

§2. ბრუნვისგარეშე და საბრუნავი აქტივების აუდიტორული შემოწმება

ბრუნვისგარეშე აქტივების აუდიტორული შემოწმება მოიცავს:

- ძირითად საშუალებებს;
- მატერიალურ ფასეულობაში შემოსავლიან ჩადებას (დაბანდებას);
- არამატერიალურ აქტივებს;
- დაუმთავრებელ მშენებლობაში დაბანდებას (ჩადებულ თანხას);
- ფინანსურ დაბანდებას.

ბრუნვისგარეშე აქტივების აუდიტორული შემოწმების გეგმა გულისხმობს შემდეგი შემოწმების ასპექტებს:

- ძირითადი საშუალებების აუდიტს;
- მიწის ნაკვეთის აუდიტს (შეამოწმოს და დაადასტუროს მიწის ნაკვეთის ინვენტარიზაციის შედეგები და მასზე უფლების დამ-

დგენი დოკუმენტების გაფორმება, საბალანსო ღირებულების დადგენის სისწორე, დაბეგერისა და ბიუჯეტში შეტანის დარიცხვები);

- შეამოწმოს და დაადასტუროს ძირითადი საშუალებებისა და მიწის ნაკვეთის არსებობა და დაცულობა;

- შეამოწმოს და დაადასტუროს (დააზუსტოს) მათი შესყიდვების, განახლების, პროფილაქტიკისა თუ სხვა ხარჯების სისწორე;

- შეამოწმოს და დაადასტუროს ამორტიზაციის დარიცხვების, მათი შეძენა-გაყიდვის, გადაფასების, ლიკვიდაცია-ჩამოწერის ხარჯების სისწორე;

- შეამოწმოს და დაადასტუროს ინვენტარიზაციის დოკუმენტებში (აქტებში), აღრიცხვის რეგისტრებში და ბალანსში გატარების სისწორე;

- შეამოწმოს და დაადასტუროს დოკუმენტაციის მონაცემები, როგორც საიჯარო, ასევე სამეურნეო წესით მშენებლობაში, მათ შორის, დაუმთავრებელ მშენებლობაში;

- შეაფასოს ბრუნვისგარეშე აქტივების შიდა კონტროლის სისტემა;

- შეამოწმოს და დაადასტუროს ფინანსური დაბანდების სისწორე და სააღრიცხვო პოლიტიკის დაცვა;

- შეამოწმოს ბრუნვისგარეშე აქტივების საწყისი ნაშთები სწორად არიან გამოტანილი თუ დამახინჯებას აქვს ადგილი;

- შემოწმდეს ყველა ბრუნვისგარეშე აქტივების პირველადი აღრიცხვისა და რეგისტრებში ჩანაწერების შესაბამისობა ბუღალტრულ ბალანსთან.

ბრუნვისგარეშე აქტივების შემოწმების პროგრამა. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში გათვალისწინებულია შემდეგი პროცედურები:

- აუდიტორული შემოწმების პროცედურებში იგულისხმება: გამოკითხვების ჩატარება; ინვენტარიზაციის ჩატარებაში კომისიის მეთვალყურეობა-აქტივობა; შერჩევა-შეთანხმების გათვლა და ინვენტარიზაციის აქტების შედგენის შემოწმების დაზუსტება; ბრუნვისგარეშე აქტივების გადაფასების შედეგების შემოწმება და ყველა აღნიშნული ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვისა და საგადასახადო დოკუმენტაციაში ასახვის შემოწმება; პირველადი და ანალიზური დოკუმენტების დაზუსტება-შემოწმება; ბუღალტრულ აღრიცხვაში ანალიზური და სინთეზური ჩანაწერების შემოწმება, გაანგარიშება და სისწორის დადგენა; აუდიტორული შემოწმების შედეგების ფორმირება და დასკვნების გაკეთება.

- აუდიტორისათვის შემოწმების პროგრამის სამუშაო დოკუმენტებს მიეკუთვნება: ბრუნვისგარეშე აქტივების დაგეგმარებაზე გამოკითხვის ფურცელი; გამოკითხვის ფურცელი ინვენტარიზაციის ჩატარების მეთვალყურეობაზე; ძირითადი საშუალებების შედგენილობის (სტრუქტურის) შესწავლა; ძირითადი საშუალებების დინამიკაცვალებადობის შესაბამისი სააღრიცხვო პოლიტიკისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში გატარების აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციის შესაბამისი ჩანაწერები; ინვენტარიზაციის ჩატარების მეთვალყურეობის პროტოკოლი; ბრუნვისგარეშე აქტივების შემოწმების ანკეტები (საკონტროლო ფურცლები) ძირითადი საშუალებების ნაწილში; ანკეტები სამონტაჟო მოწყობილობების ნაწილში; ანკეტები შემოსავლიანი ჩადების (დაბანდების) ნაწილში; ანკეტები (საკონტროლო ფურცლები) ფინანსური დაბანდების შემოწმებაზე და სხვადასხვა პროტოკოლები ინვენტარიზაციის ჩატარების დაკვირვება-მეთვალყურეობაზე.

საბრუნავი (ბრუნვადი) აქტივების აუდიტორული შემოწმება. საბრუნავი აქტივების აუდიტორული შემოწმება გულისხმობს: საწარმოს მარაგების შემოწმებას; აღრიცხვისათვის დანახარჯებს; მომავალი პერიოდის ხარჯებს; ყველა სხვა საბრუნავ აქტივებს,

საბრუნავი აქტივების აუდიტორული შემოწმების გეგმა მოიცავს სამუშაოების (აუდიტის) შემდეგ ასპექტებს:

- საწარმოო მარაგების აუდიტი (შეძენა, მოხმარება, ინვენტარიზაცია);

- მზანაწარმის, საქონლის სამუშაოებისა და მომსახურების აუდიტი (ეს მოკლე დახასიათება გულისხმობს საბრუნავი საშუალებების ანგარიშების შემოწმების აღწერა-დახასიათებას);

- ფულადი საშუალებების აუდიტი (იგულისხმება შესაბამისი ანგარიშების შემოწმება);

- ფინანსურ დაბანდებთან აუდიტი;

- ბუღალტრული აღრიცხვის მიზნებზე დანახარჯების აუდიტი (აქ იგულისხმება საანგარიშგებო მონაცემების უტყუარობა და თვითღირებულების ფაქტობრივი მდგომარეობა, თვითღირებულების გამოთვლა და მათი შედარება);

- მომავალი პერიოდის ხარჯების აუდიტი;

- საკასო ოპერაციის აუდიტი;

- სავალუტო ოპერაციების ანგარიშების აუდიტი.

საბრუნავი აქტივების შემოწმების პროგრამა

საბრუნავი აქტივების აუდიტის პროგრამა გულისხმობს ცალკეული სტატიების დეტალურ შემოწმებას. ამასთან იყენებს ორი სახის სამუშაო დოკუმენტებს:

1. გამანაწილებელი, რომლებშიც მითითებულია დეტალები სპეციალურ აუცილებლად შესასრულებელ პროცედურებზე და

2. თავისუფალი, რომელიც აუდიტორის მიერ შეივსება ნებისმიერად, სიტუაციიდან გამომდინარე.

საბრუნავი აქტივების შემოწმების პროგრამა მოიცავს შემდეგ დოკუმენტაციასა და პროცედურებს შემოწმების ცალკეული ობიექტების მიხედვით:

- ინვენტარიზაციის ჩატარებასა და მეთვალყურეობაზე აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებია: გამოკითხვის ფურცლები, პროტოკოლები, აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები, ინვენტარიზაციის აქტები ყველა სახის საბრუნავ აქტივებზე, მატერიალურ ფულად საშუალებებზე, ინვენტარიზაციის შედეგების გაფორმებაზე, ბუღალტრულ რეგისტრებსა და დოკუმენტებში გატარებებზე, შედეგების გაფორმებაზე, ანგარიშგებებში ჩამოწერაზე და სხვა.

- აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები საწარმო-მატერიალური მარაგების ბრუნვალობა-გამოყენების დაგეგმვასა და შესრულებაზე;

- აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები და ანკეტები (საკონტროლო ფურცლები) ჩვეულ (ძირითად) საქმიანობაზე, დაუმთავრებელ წარმოებაზე, მომავალი პერიოდის ხარჯებზე და სხვა.

- აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები და პროტოკოლები თუ ანკეტები ანგარიშვალდებულ პირებზე, საავანსო ანგარიშების ანგარიშსწორებაზე და საავასო თანხების გადაფარვა-ჩამოწერაზე;

- აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები აუდიტის ჩატარების გეგმის განაყოფების მიხედვით აუდიტორის დახასიათება-განმარტებით და მათზე ცალკეული მოსაზრებები შესაბამისი დასკვნებით.

საბრუნავი აქტივების შემოწმების პროგრამა მოიცავს შემდეგ პროცედურებსა და დოკუმენტაციას შემოწმების ცალკეული ობიექტების მიხედვით:

- აუდიტორული პროცედურები საბრუნავი აქტივების შემოწმებაზე;
- საბრუნავი აქტების ინვენტარიზაციაში მონაწილეობა (გამოკითხვის ჩატარება);

- ინვენტარიზაციის სამუშაო კომისიისადმი მეთვალყურეობა;

- ინვენტარიზაციის მასალების გაფორმების შემოწმება და გადაწყვეტილებათა გამოყენა (დადგენა);

- აუდიტორული პროცედურები საწარმოო მარაგების შემოწმებაზე; გამოკითხვები ინვენტარიზაციის ჩატარება-შედეგებზე, გადაფასებაზე, ნედლეულისა და მასალების ბუღალტრულ აღრიცხვაში გატარებაზე, საგადასახადო ოპერაციების აღრიცხვაზე და ა.შ.;

- აუდიტორული პროცედურები საწარმოო მარაგებზე (ნედლეულზე, მასალებზე, ნახევარფაბრიკატებზე, საწვავ-საპოხზე, სპეცტანსაცმელზე, ინვენტარზე და სხვა);

- აუდიტორული პროცედურები მზა ნაწარმზე, გასაყიდ და გადასაყიდ საქონელზე, ტარაზე. მათი ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებში გატარებაზე და არითმეტიკული გაანგარიშებები მათ სისწორეზე;

- აუდიტორული პროცედურები მომავალი პერიოდის ხარჯებზე (მომავალი პერიოდის ხარჯების სისწორის, სისრულის, თავისდროულობის, ანგარიშებში გატარების, საგადასახადო ბეგარის ფორმირებასა და დასკვნა-შეფასებების გაკეთებაზე);

- აუდიტორული პროცედურები დაუმთავრებელ წარმოებაზე (გამოკითხვის ფურცლები, ბუღალტრული გატარებები და ბალანსის ნაშთები);

- საბრუნავი საშუალებების და სხვა დანახარჯებზე პროცედურები;

- აუდიტორული პროცედურები ფულადი საშუალებების შემოწმებაზე (საღარო, ანგარიშსწორებისა და სხვა ანგარიშები ბანკში, საეალუტო ანგარიშები, სხვა დანარჩენი ფულადი საშუალებები). აქვე გაითვალისწინება საკუთარი ცვალებადობის შედეგები და შემოწმების შედეგებზე დასკვნების ფორმირება;

- აუდიტორული პროცედურები სხვა დანარჩენ საბრუნავ აქტივებზე (საკანონმდებლო დოკუმენტებთან შესაბამისობა, ჩანაწერების დროულობა და შესაბამისობა ბუღალტრულ გატარება-ჩანაწერებთან, მთავარ წიგნთან და სხვა).

§3. ანგარიშწორების, შემოსავლების, გასავლების, დარიცხვა-გადასახადების და ფინანსური შედეგების ფორმირების აუდიტორული შემოწმება

ანგარიშსწორების შემოწმების დაგეგმვა ითვალისწინებს უტყუარობის (სისწორის) ასახვას აღრიცხვასა და ანგარიშებაში შემდეგი (სავარაუდო) მაჩვენებლების მიხედვით:

- ანგარიშსწორება სესხებსა და კრედიტებზე;
- ანგარიშსწორება დებიტორ-კრედიტორებთან;
- ანგარიშსწორება მომწოდებლებთან და მოიჯარეებთან;
- სავალუტო ოპერაციებზე;
- შიდა სამეურნეო ანგარიშსწორება;
- ანგარიშსწორება პრეტენზიებსა და ზარალის დაფარვაზე;
- ანგარიშსწორება ამხანაგობათა შორის ხელშეკრულებათა მი-

ხედვით;

- ანგარიშსწორება პერსონალებთან;
- ანგარიშსწორება მიზნობრივ დაფინანსებაზე;
- ანგარიშსწორება სხვა დანარჩენ ვალდებულებებზე.

1. ანგარიშსწორების აუდიტორული შემოწმების გეგმაში შედის:

- ანგარიშსწორება მომწოდებლებთან, მოიჯარადებთან, მყიდველებთან, დებიტორებთან და კრედიტორებთან. იგულისხმება მთლიანობისა და სისწორის ინვენტარიზაციის შედეგების შემოწმება, ანგარიშსწორებები დებიტორებთან და კრედიტორებთან, მათი ასახვა სააღრიცხვო გატარება-დოკუმენტაციაში, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების, საშუალებების და მომსახურების დოკუმენტაციის სისწორის შემოწმება, მათი გატარება ბუღალტრულ რეგისტრებში და შედარება პირველად დოკუმენტებთან, ასევე რეზერვებსა და საექვო ვალებთან;

- კრედიტებისა და სესხების ანგარიშების აუდიტი;

- ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების აუდიტი: დაბეგვრისა და გადასახადების დოკუმენტაციის შემოწმება, ანგარიშგების შედგენა, რწმუნებულებათა დოკუმენტაციის გადახდების დროულობის შემოწმება;

- ანგარიშსწორება ანგარიშვალდებულ პირებთან;

- ანგარიშგება დამფუძნებლებთან;

- აუდიტორული ანგარიშსწორება პრეტენზიებზე და დანაკარგებზე (ზიანზე), აქვე გაითვალისწინება დანაკარგები, გაფუჭებები და დატაცებები, მათზე დოკუმენტაცია და გადახდის ვალდებულებები;

- შიდა სამეურნეო ანგარიშსწორების აუდიტორული აუდიტი;

- დანახარჯების აუდიტი;

- თვითღირებულების (შესრულებული სამუშაოების თვითღირებულების) აუდიტი და ანალიზი დანახარჯების სრუქტურისა და მუხლების მიხედვით;

- დაბეგრასა და გადასახადებზე ხარჯების აუდიტი;

- ფინანსურ შედეგებსა და განაწილების ფორმირებაზე აუდიტი და ა.შ.

ანგარიშსწორების პროგრამა.

- ანგარიშსწორების შემოწმების აუდიტური პროგრამა ითვალისწინებს შემდეგ დოკუმენტებსა და პროცედურებს, როგორც საგანკარგულებო-სამშენსრულებლო, ასევე თავისუფალს – დოკუმენტურს და პროცედურულს.

- აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტებში იგულისხმება: გამოკითხვის ფურცლები, ვალდებულებებზე ხელშეკრულებები (კრედიტებსა და სესხებზე), ინვენტარიზაციის კომისიის აქტები, ანგარიშებში გატარება, პროტოკოლები ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე; განკარგულებები გადარიცხვასა და გადახდაზე; შეტყობინებები გადახდებზე, მიწოდებებზე, შემოსულობებზე და ვადაგადაცილებულ ანგარიშსწორებებზე);

- აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტები მუშაკებთან, მომსახურე პერსონალთან, ანგარიშვალდებულ პირებთან, მათი დოკუმენტური გაფორმებები, შედგენისათვის გაანგარიშებები და სხვა პროცედურები;

- საბანკო და სხვა საანგარიშსწორებო დოკუმენტების ფორმირების ოპერაციათა დოკუმენტების წარმოება და შეტყობინებები (ავიზოები, დავალებები, შეტყობინობები);

- საგადასახადო და საბეგარო საქმიანობის დოკუმენტები;

- სინთეზური და ანალიზური ჩანაწერების შემოწმების აქტები, ოქმები, აუდიტორის ჩანაწერები და სხვა;

- აუდიტორის მიერ შედგენილი აუდიო პროგრამის განყოფილების მიხედვით შედგენილი დოკუმენტები და ა.შ.

2. აუდიტორული პროცედურები:

- აუდიტორული პროცედურები ანგარიშსწორების, სესხების, კრედიტების, ბუღალტრულ აღრიცხვაში გატარებებისა და ანგარიშგების შედგენაზე, გამოკითხვის ფურცლების გაცნობა გეგმებსა და აუდიტის დაგეგმვაზე, ვალდებულებათა შემოწმებაზე, სესხებისა და კრედიტების სტრუქტურაზე, გადასახადებისა და დაბეგვრის შემოწმებაზე, არითმეტიკულ გაანგარიშება-გათვლებზე, ანალიზურ და სინ-

თეზურ ანგარიშებში გატარებაზე, მთავარი დავთრისა და ბალანსის შედგენაზე, ანგარიშგების წარმოებაზე და ა.შ.;

- აუდიტორული პროცედურები დებიტორულ და კრედიტორულ დავალიანებებზე მათი შემოწმების კუთხით, ინვენტარიზაციაზე, ანგარიშებში გატარებებზე და დასკვნების ფორმირებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები მომწოდებლებსა და მოიჯარეებთან ანგარიშსწორებებსა და შემოწმებებზე (შედარებებზე), ასევე მყიდველებთან და შემკვეთებთან;

- აუდიტორული პროცედურები საბანკო ანგარიშების წარმოებასა და სავალუტო ოპერაციებზე;

- აუდიტორული პროცედურები შიდა სამეურნეო ანგარიშსწორებაზე და შედეგის ფორმირებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები ზარალის დაფარვაზე – როგორც არის პრეტენზიების წაყენების დროულობა, ვალდებულებათა და ხელშეკრულებათა დარღვევა, დანაკარგები, გაფუჭებები, გაფლანგვა, დატაცებები და მათზე გატარებული ზომები და შესაბამისი დასკვნების გამოტანა;

- აუდიტორული პროცედურები ამხანაგობათაშორისო ხელშეკრულების შესრულების შემოწმებაზე, მათზე დოკუმენტაციის დამუშავება და შედეგებზე დასკვნების გაკეთება;

- აუდიტორული პროცედურები ბიუჯეტთან ურთიერთობაზე, მათ გადარიცხვებზე და ანგარიშებში გატარებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები ორგანიზაციის პერსონალთან ანგარიშსწორების კუთხით;

- აუდიტორული პროცედურები მიზნობრივ დაფინანსებისა და მისი დროული გამოყენების შემოწმებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები არასარეალიზაციო და განსკუთრებულ ხარჯებზე, მათზე დასკვნების ფორმირება;

- აუდიტორული პროცედურები ორგანიზაციის შემოსავლებისა და გასაღების სისწორის შემოწმებაზე და სათანადო დასკვნების გაკეთებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები ბეგარასა და მოგებაზე გადასახდელების შემოწმებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები მიმდინარე ხარჯების შემოწმებაზე;

- აუდიტორული პროცედურები ანგარიშგების დამუშავებასა და უტყუარობაზე;

- აუდიტორული პროცედურები ბალანსგარე ანგარიშების შემოწმებაზე და ა.შ.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის
თემა (თავი 7) – ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო დოკუმენ-
ტაციის აუდიტორული შემოწმება

1. რა საკითხებს შეიძლება მოიცავდეს საერთო დოკუმენტაციის
აუდიტორული შემოწმება (სამუშაოს ჩამონათვალი)

2. აუდიტორულ შემოწმებაზე ხელშეკრულების გაფორმების დო-
კუმენტების ჩამონათვალი და მისი გაშლა

3. აუდიტის ჩატარების გეგმაში გასათვალისწინებელი საკითხ-
ები (ჩამონათვალი)

4. რა მაჩვენებლებს გულისხმობს აქტივები და მატერიალური
მარაგები?

5. ბრუნვის გარეშე და საბრუნავი აქტივების არსისა და გაგე-
ბის განმარტება

6. ბრუნვის გარეშე აქტივების აუდიტორული შემოწმების პრო-
გრამა

7. საბრუნავი აქტივების აუდიტორული შემოწმების პროგრამა
და პროცედურები

8. ანგარიშსწორების შემოწმების დაგეგმვა

9. ანგარიშსწორების შემოწმების პროგრამა

10. რა მაჩვენებლები გაითვალისწინება ანგარიშსწორების პრო-
გრამაში?

11. აუდიტორული დოკუმენტებისა და პროცედურების ზოგადი
მიმოხილვა.

თავი 8. პირითადი სამეურნეო ოპერაციების აუდიტი

§1. აუდიტორული კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების შერჩევა

უპირველეს ყოვლისა, განმარტოთ ტესტებისა და ოპერაციების ტერმინის გაგება: აღრიცხვა, ანალიზისა და აუდიტში ტესტის გაგებაში იგულისხმება გამოსაკვლევი ობიექტის შესახებ კითხვების ერთობლიობა, რომლის მიხედვითაც ღვინდება ეკონომიკური მოვლენის თვისებრიობა ან ასევე შეისწავლება გამოსაკვლევი სუბიექტის პროფესიონალურობა. ა. ბინეს გამოკვლევაში შედის „ისეთი დებულებები, რომლებიც ამოწმებენ მეხსიერებას, წარმოსახვას, ყურადღებას და მანვე დაამუშავა გონებრივი უნარის გაზომვის ტესტები“¹.

ოპერაცია არის დასრულებული მოქმედება ან მოქმედებათა მთელი რიგი, რომელიც მიმართულია რაიმე მიზნის მისაღწევად.

მიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, ანუ სრულდებოდა თუ არა ესა თუ ის კონტროლის პროცედურა ისე, როგორც დადგენილი იყო. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს კონტროლი დოკუმენტების შერჩევით ერთობლიობაზე, ანგარიშ-ფაქტურებზე, სასაქონლო კრედიტის გაცემის დოკუმენტებზე და ა.შ. იმ პიროვნების ხელმოწერის არსებობის ტესტირება, რომელსაც ევალება ამ დოკუმენტებზე კონტროლის განხორციელება. კონტროლის შედეგების ტესტების ასახვისათვის გამოიყენება ტერმინი „დადგენილი კონტროლის პროცედურის შესრულებიდან გადახრის კოეფიციენტი“, ანუ შემოკლებით „გადახრის კოეფიციენტი“.

გადახრის კოეფიციენტი თავისთავად, არ მიგვანიშნებს ფინანსურ ანგარიშგებაში შეცდომის არსებობაზე, მაგრამ ტესტირების შედეგად მიღებული გადახრის კოეფიციენტის, გადახრების დონის საფუძველზე აუდიტორი შეაფასებს კონტროლის რისკს კონტროლის მოცემულ პროცედურასთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშების შესაბამისი მტკიცებისათვის და დაგეგმავს ამ სფეროში ჩასატარებელ ძირითად პროცედურებს.

შერჩევის რისკის კონტროლის ძირითად ტესტებში აუდიტორს საქმე აქვს შესარჩევი რისკის ორ ასპექტთან: არასაკმარისი საიმედოობის რისკი და ზედმეტი საიმედოობის რისკი.

¹ ქართული საბჭოთა ენციკლოპედია. ტ. 9. თბილისი, 1985 წ. გვ. 700.

არასაკმარისი საიმედოობის რისკი არის ალბათობა იმისა, რომ შერჩევის შედეგების მიხედვით აუდიტორი კონტროლის რისკს იმაზე მაღალ დონეზე შეაფასებს, ვიდრე სინამდვილეში არის დამახასიათებელი კონტროლის მოცემული პროცედურისათვის ერთობლიობაში, ხოლო ზედმეტი საიმედოობის რისკი არის ალბათობა იმისა, რომ აუდიტორი შერჩევის შედეგების მიხედვით კონტროლის რისკს იმაზე დაბალ დონეზე შეაფასებს, ვიდრე სინამდვილეში არის. პირველი სახის რისკი გავლენას ახდენს აუდიტის პროცესის მწარმოებლურობაზე, კერძოდ, მსგავსი შეფასების გამო აუდიტორს მოუწევს იმაზე მეტი ძირითადი ტესტების ჩაბარება, ვიდრე სინამდვილეში იყო აუცილებელი.

აუდიტორისათვის ალბათ უფრო „საშიშია“ ზედმეტი საიმედოობის რისკი, ვინაიდან თუ აუდიტორი კონტროლის რისკს რეალურზე დაბალ დონეზე შეაფასებს, ის ნაკლებ ძირითად პროცედურებს დაგეგმავს, არასაკმარისი ტესტების ჩატარებით აუდიტორმა შეიძლება არასწორი დასკვნები გამოიტანოს აუდიტორულ ერთიანობაზე და ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზეც.

აუდიტორები ტესტების გეგმას პრინციპში აგებენ და ყოფენ ეტაპებად შემდეგი სახით:

- ტესტის მიზნის განსაზღვრა;
- ატრიბუტული ნიშნისა და გადახრების პირობების განსაზღვრა;
- შერჩევის შესაფერისი გენერალური ერთობლიობის განსაზღვრა;
- ზედმეტი საიმედოობის რისკისა და დასაშვები გადახრის კოეფიციენტის განსაზღვრა;
- შერჩევის (შერჩევითი ერთობლიობის) მოცულობის განსაზღვრა;
- შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება და ერთეულების ტესტირება;

- შერჩევითი დაკვირვების შედეგების შეფასება;
- შერჩევითი პროცესის ასახვა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში.

აუდიტორი კონტროლის ტესტებს ატარებს კონტროლის რისკის წანასწარი (საგეგმო) შეფასების გასამტკიცებლად და განსაზღვრისათვის იყენებს ატრიბუტული ნიშნებისა და გადახრების პირობებს. ატრიბუტული ნიშნები არის ის მახასიათებლები, რომლებიც ამტკიცებს, რომ კონტროლის რომელიმე კონკრეტული პროცედურა ნამდვილად ხორციელდება პრაქტიკაში.

განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს გენერალური ერთობლიობის სწორად განსაზღვრას. მაგალითად, თუ აუდიტორს აინტერესებს აღირიცხებოდა თუ არა როგორც რეალიზაცია ყველა გაგზავნილი

სასაქონლო პარტია. ამ შემთხვევაში, გენერალური ერთობლიობა იქნება იმ დოკუმენტების ერთობლიობა, რომელიც შეიცავს გაგზავნილი საქონლის ყველა პარტიას, ანუ საქონლის გაგზავნის დამდასტურებელი დოკუმენტები – საქონლის გასაგლის სასაქონლო-სატრანსპორტო ზედღებულები.

აუცილებელია კარგად გავიგოთ, რომ ზედმეტი საიმედოობის რისკის, დასაშვები გადახრების კოეფიციენტისა და გენერალური ერთობლიობის სავარაუდო გადახრის კოეფიციენტის განსაზღვრა, უპ. ყოვლისა, საჭიროა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დასადგენად. ზედმეტი საიმედოობის რისკის ახსნის დროს, ხაზი უნდა გაეუსვას მის განსაკუთრებულ მნიშვნელობას, რის გამოც აუდიტორები, როგორც წესი, დაბალ დონეზე აფასებენ ხოლმე ამ რისკს კონტროლის ტესტებში (5 % ან 10 %).

დასაშვები გადახრების კოეფიციენტს აუდიტორი განსაზღვრავს კონტროლის რისკის საკუთარი წინასწარი შეფასების საფუძველზე და მისთვის მისაღებ რწმუნების დონეზე დაყრდნობით, რომლის მიღწევაც სურს შერჩევითი ერთობლიობიდან მოპოვებული მტკიცებულებებით. რაც უფრო დაბალია კონტროლის რისკის დონის აუდიტორისეული წინასწარი შეფასება, მით უფრო დაბალია დასაშვები გადახრის კოეფიციენტი.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა, გარდა ზემოთ ჩამოთვლილი სამი ფაქტორისა, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე გავლენას ახდენს გენერალური ერთობლიობის სიდიდეც, მაგრამ მხოლოდ მაშინ, როდესაც გენერალური ერთობლიობა ძალიან პატარაა. რაც უფრო მაღალია ზედმეტი საიმედოობის რისკი და დასაშვები გადახრის კოეფიციენტი, მით უფრო მცირე მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა არის საჭირო ტესტირებისათვის. მეორე მხრივ, გენერალური ერთობლიობის სავარაუდო გადახრის კოეფიციენტის ზრდა იწვევს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის ზრდას.

შერჩევითი ერთობლიობის სპეციალური ცხრილების ნიმუშის ერთ-ერთი სახე მოცემულია წინა პარაგრაფში, რომლის მიხედვით, აუდიტორს შეუძლია შერჩევითი ერთობლიობის საჭირო მოცულობის გამოთვლა 5 %-ად ან 10 %-ად შეფასებული ზედმეტი საიმედოობის რისკის პირობებში, ანუ აუდიტორის 95 %-იანი ან 90 %-იანი რწმუნების პირობებში.

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისათვის აუდიტორი იყენებს შერჩევითი რიცხვების კომპიუტერულ პროგრამას და ასევე ზე-

მოხსენებულ შერჩევითი ერთობლიობის ცხრილს, ხოლო შერჩევითი ერთობლიობის ერთეულების ტესტირებისას აუდიტორი ამოწმებს ყველა ერთეულს – ბრძანებებსა და ყველა მხარდამჭერ ღოკუმენტებს, შესაბამისად, ანგარიშ-ფაქტურებისა და შემოსავალ ზედნაღებებს, წინასწარ განზრახული გადახრების პირობების მიხედვით.

შერჩევითი დაკვირვების შედეგების შეფასებისას აუდიტორი ითვალისწინებს არა მარტო გამოვლენილი გადარიცხვების ფაქტობრივ რაოდენობას, არამედ ხასიათსაც, რაც შემდგომში მდგომარეობს:

1. გადახრების ფაქტობრივი რაოდენობა ტოლია ან ნაკლების გადახრების დასაშვებ რიცხვზე;

2. გადახრების ფაქტობრივი რაოდენობა მეტია გადახრების რიცხვზე და

3. დაკვირვების შედეგად გამოვლენილი ერთი ან მეტი გადახრა შეიცავს მტკიცებულებას შიდა კონტროლის პროცედურაში წინასწარ განზრახვით ჩადენილ მაქინაციებზე ან შემთხვევით შეცდომებზე.

პირველი შემთხვევა. დაუშვათ ტესტირების შედეგად არ გამოვლინდა არცერთი გადახრა, ვინაიდან გადახრების ფაქტობრივი რაოდენობა (0) არ აღემატებოდა გადახრების დასაშვებ რიცხვს (1). აუდიტორს შეუძლია დაასკვნას, რომ 5 %-ზე ნაკლებია იმის რისკი, რომ გენერალური ერთობლიობის გადახრის კოეფიციენტი მეტი იქნება 7 %-იან დასაშვები გადახრების დონეზე. ეს კი ნიშნავს, რომ შერჩევის შედეგებით განმტკიცებულია კონტროლის რისკის აუდიტორული შეფასება.

მეორე შემთხვევა. თუ გამოვლენილია 3 გადახრა, მაგრამ არცერთი მათგანი არ წარმოადგენს შიდა კონტროლის პროცესის წინასწარ განზრახულ მანიპულაციას და ვინაიდან გამოვლენილი გადახრების რიცხვი აღემატება დასაშვები გადახრების რიცხვს, აუდიტორი დაასკვნის რომ გენერალურ ერთობლიობაში გადახრის ზრდა, ზრდვის დასაშვებ კოეფიციენტს 7%-ს აღემატება. ცხადია, აუდიტორმა უნდა გაზარდოს კონტროლის რისკის წინასწარი შეფასების დონე, და ასევე გააფართოოს ძირითადი პროცედურებიც. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა აუდიტის პროგრამის შესაცვლელად უნდა გამოიკვლიოს ასეთი, მოულოდნელად მაღალი გადახრის კოეფიციენტის წარმოშობის მიზეზები.

მესამე შემთხვევაში დაუშვათ, ტესტირების შედეგად გამოვლენილი ერთი ან მეტი გადახრა გვიჩვენებს კონტროლის პროცედურაში ისეთ დარღვევებს, როგორიცაა შედა კონტროლის ჩაშლა

წინასწარ განზრახვით. ამ დროს აუცილებელია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იმ კუთხით, რომ აუდიტორმა შეაფასოს იმ გადახრ(ებ)ის გავლენა ფინანსურ აგარიშებზე და მიმართოს ისეთ აუდიტორულ პროცედურებს რომლების კონკრეტულად ამ ტიპის დარღვევების გამოსაგვინად არის განკუთვნილი.

შერჩევის პროცესის ასახვა აუდიტის (აუდიტორის) სამუშაო დოკუმენტებში. აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა გააფორმოს დასკვნები შერჩევითი დაკვირვების ცალკეული ეტაპის მიხედვით, ასევე საბოლოო მოსაზრებების საფუძველიც. მომდევნო გვერდზე გთავაზობთ სამუშაო დოკუმენტის ნიმუშს, სადაც ასახულია კონტროლის ტესტის შედეგები და შესყიდვის ციკლის სხვა კონტროლის ტესტების ეტაპები.

აუდიტორული შერჩევა ცალკეულ ანგარიშთა ნაშთების მიხედვით. როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, აუდიტში ძირითადი ტესტების დანიშნულებაა ფინანსურ ანგარიშებაში დაშვებული უზუსტობების გამოვლენა. აქედან გამომდინარე, შერჩევითი დაკვირვების მიზანიც იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტორმა შეაფასოს ამა თუ იმ ანგარიშის ნაშთის არსებული უზუსტობების სიდიდე ფულად გამოსახულებაში. სახელდობრ, აუდიტორმა შერჩევის შედეგებზე დაყრდნობით შეაფასოს, ახასიათებს თუ არა ტესტირების ობიექტს არსებითი უზუსტობის მიუღებლად მაღალი დონე. ამ შემთხვევაში აუდიტორი უპირისპირდება შერჩევის რისკის ორ ასპექტს:

1. გენერალური ერთობლიობის არასწორი მოულოდნელობის რისკი. ამ ტერმინის გაგება ნიშნავს იმის ალბათობას, რომ შერჩევის შედეგები შესაძლოა გვიჩვენებდეს გენერალურ ერთობლიობაში არსებითი უზუსტობის არსებობას, მაშინ როდესაც სინამდვილეში არ არის არსებითი უზუსტობა.

2. გენერალური ერთობლიობის არასწორი მისაღებლობის რისკი, ეს არის იმის ალბათობა, რომ შერჩევის შედეგები შესაძლოა გვიჩვენებდეს გენერალურ ერთობლიობაში არსებული უზუსტობის არ არსებობას, მაშინ როდესაც სინამდვილეში არსებობს არსებითი უზუსტობა.

ეს ორი რისკი ისეთივე ბუნებისაა, როგორც კონტროლის ტესტებში ზედმეტი საიმედოობისა და არასაკმარისი საიმედოობის რისკები. თუ აუდიტორი პირველი ტიპის შეცდომას დაუშვებს და არა სწორად „დაიწუნებს“ ანგარიშების გენერალურ ერთობლიობას, როგორც წესი, ეს აუდიტი არ იქნება მწარმოებლური. იმის დასადგენად, რომ გენერალურ ერთობლიობაში არ გვხვდება არსებითი

უზუსტობები. აქ იგულისხმება, რომ დამატებითი პროცედურები აუდიტორს სწორ დასკვნამდე მიიყვანს.

ატრიბუტული ნიშნების მიხედვით შერჩეული
დაკვირვება (რეზიუმე)¹
31 დეკემბერი 200X წ.

ცხრილი № 7

ტესტის ატრიბუ- ტული ნიშნები	საგვგო პარამეტრები			შერჩევითი შედე- გები	
	დასაშვები გადახრე- ბის კოე- ფიციენტი	სავარა- უდო გად- ახრების კოეფიცი- ენტი	შერ- ჩევის მოცუ- ლობა	გად- ახრე- ბის რიც- ხვი	მაქსი- მალური გადახრის კოეფი- ციენტი
1. შემოსავლის ზედ- დებულის რაოდე- ნობა და სხვა მო- ნაცემები ემთხვევა შესყიდვის ანგარიშ - ფაქტურის მონა- ცემებს	7 %	15 %	66	1	7 %
2. შესყიდვის შეკვე- ცის ფასები და სხვა მონაცემები ემთხვევა შესყიდ- ვის ანგარიშ-ფაქ- ტურის მონაცემებს	10 %	10 %	46	0	6,5 %
3. შესყიდვის ანგა- რიშ-ფაქტურების საკანცელარიო სი- ზუსტე შემოწმებუ- ლია	7 %	0 %	42	0	7 %

¹ ამ მონაცემების მიხედვით შეიძლება დავასკვნათ, რომ იგი განამტკიცებს კონტროლის რისკის დაბალ ღონეს შესყიდვის ოპერაციების, მარაგისა და კრედიტორული დავალიანებების ანგარიშების არსებობისა და შეფასების მტკიცებაზე.

თუ აუდიტორი არამართებულად „მოიწონებს“ გენერალურ ერთობლიობას, ეს იმას ნიშნავს, რომ აუდიტის ეფექტურობა, ანუ შედეგები, შეიძლება კითხვის ქვეშ დადგეს, ხოლო აუდიტორის შეიძლება იურიდიული პასუხისმგებლობაც კი დაეკისროს პროფესიული დაუდევრობის ბრალდებით. ამდენად, აუდიტორს აინტერესებს გენერალური ერთობლიობის არასწორად მისაღებლობის რისკი და შერჩევითი დაკვირვების პროცესში ამ რისკის გაკონტროლება.

სტატისტიკური შერჩევა, ტესტის მიზანი და შერჩევის ერთეულების განსაზღვრა. ანგარიშის ნაშთში არსებული უზუსტობების ღირებულებითი სიდიდის შესაფასებლად აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომია სტატისტიკური შერჩევითი დაკვირვების ორი მიდგომა. კლასიკური შერჩევა რაოდენობრივი ნიშნის მიხედვით და ფულადი ერთეულების მიხედვით, რომელიც თვისებრივს უკავშირდება (რაოდენობრივი და თვისებრივი ფულად ღირებულებაში).

აუდიტორის მიზანია, შეამოწმოს ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ ნაშთის შესახებ ხელმძღვანელობის ერთი ან მეტი მტკიცების მართებულობა. ამ მიზნის მისაღწევად აუდიტორი შერჩევის შედეგებზე დაყრდნობით შეაფასებს ამ ანგარიშის ნაშთში არსებული უზუსტობების მთლიან სიდიდეს, ხოლო შერჩევის ერთეულების განსაზღვრისათვის გასათვალისწინებელია, რომ გენერალური ერთობლიობა მოიცავს ყველა იმ ელემენტს, რომლისაგანაც შედგება ფინანსური ანგარიშგების მოცემული კონკრეტული ნაშთი. აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს იმას, რომ სწორად შეარჩიოს გენერალური ერთობლიობა და არ უნდა მიიჩნიოს აღრიცხული ვალდებულებების ანგარიშთა სიმრავლე შემაფერხებელ ფაქტად, იმ მოტივით, რომ შეუძლებელია ისეთი ვალდებულებების ანგარიშების შერჩევა, რომელთაც ასახული არ არიან აღრიცხვაში.

როდესაც აუდიტორი გეგმავს ანგარიშთა ნაშთების ელემენტების ტესტირებას, მან აუცილებლად უნდა განსაზღვროს შერჩევის ერთეულები, ანუ გადაწყვიტოს ელემენტების შერჩევა დამოუკიდებლად და რომელი დაუქვემდებაროს შერჩევით შემოწმებას. მაგ., ყველა შერჩევის ის ერთეული, რომელთა პოტენციალური უზუსტობა შესაძლებელია, ინდივიდუალურად ტოლი ან მეტი იყოს დასაშვებ შეცდომაზე, აუდიტორმა 100 %-იან შესწორებას უნდა დაუქვემდებაროს და არ გამოიყენოს მათთვის შერჩევითი დაკვირვება.

თუ აუდიტორს გადაწყვეტილი აქვს სტატისტიკური შერჩევითი ტექნიკის გამოყენება, მან უნდა გადაწყვიტოს, შერჩევითი დაკვირვების რომელ მეთოდს გამოიყენებს – რაოდენობრივს თუ ფულადს.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრის დროს გაითვალისწინება ის გარემოება, რომ ანგარიშთა ნაშთების ძირითად ტესტში შერჩევითი ერთობლიობის საჭირო მოცულობაზე გაელენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:

- არასწორი მიუღებლობის რისკი;
- არასწორი მისაღები რისკი;
- დასაშვები (ასატანი) შეცდომა;
- გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები.

არასწორი მიუღებლობის რისკთან დაკავშირებით, უპირველეს ყოვლისა, გასათვალისწინებელია სწორედ ის პოტენციალური „ზღ-მეტი“ დანახარჯები, რომელსაც არასწორი მისაღებლობის რისკით ვლევულობთ, რაც უფრო დაბალია არასწორი მისაღებლობის რისკის დონე, რომლის მიღწევაც აუდიტორს სურს ძირითადი პროცედურე-ბიდან. ამ შემთხვევაში დასაშვები შეცდომა იქნება მაქსიმალური შე-ცდომა გენერალურ ერთობლიობაში, რომელსაც აუდიტორი თავის შეხედულებისამებრ დასაშვებად აღიარებს, და მაინც დაასკვნის, რომ შერჩევის შედეგად აუდიტის მიზანი მიღწეულია.

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირების დროს გასათვალისწი-ნებელია თვითონ შერჩევითი დაკვირვების ის მეთოდი, რომლის გა-მოყენებასაც აუდიტორი აპირებს. რაოდენობრივი ნიშნის მიხედვით შერჩევის დროს ნორმალურად ითვლება გენერალური ერთობლიობის ფენებად დაყოფა და თითოეული ფენიდან ერთობლიობის შესარჩევად კომპიუტერული პროგრამების გამოყენება. ფულადი ერთეულების მი-ხედვით შერჩევის დროს გენერალური ერთობლიობიდან აუდიტორი ადგენს ფულადი ერთეულების შემთხვევით ერთობლიობას, სისტემუ-რი შერჩევის, შემთხვევითი რიცხვების კომპიუტერული პროგრამების ან შემთხვევითი რიცხვების ცხრილების მეშვეობით.

შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირება და შერჩევის შედეგების შეფასება. მას შემდეგ, რაც აუდიტორი შეადგენს შერჩევით ერთ-ბლიობას, უკვე იწყებს შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას შერჩევითი ერთობლიობის ერთეულზე. ამ პროცედურების შედეგად აუდიტორი ადგენს შერჩევის თითოეული ერთეულის აუდი-ტორულ ღირებულებას და მის საადრიცხო ღირებულებას, მათ შორის სხვაობა კი იქნება შეცდომის სიდიდე. ზოგჯერ აუდიტორმა შეიძლება ვერ ჩაატაროს პროცედურა რომელიმე შერჩევის ერთე-ულზე იმის გამო, რომ არ არსებობს შესაბამისი მხარდამჭერი (გა-მამართლებელი) დოკუმენტი. თუ აუდიტორი ამ შეუმოწმებელ ერთე-ულს ბოლიანად შეცდომად მიიჩნევს (ანუ 0-ის ტოლად ჩათვლის)

და შემოწმების შედეგიდან გამომდინარე, საჭირო არ იქნება ანგარიშის ნაშთის „დაწუნება“, მაშინ აუდიტორს შეუძლია ამ ერთეულის აუდიტი არ ჩაატაროს. ამასთან, აუდიტორი უნდა ეცადოს, რომ ამ ერთეულის აუდიტორულ ღირებულებაზე რომელიმე სხვა პრიცედურებით მაინც მოიპოვოს საკმარისი მტკიცებულებები. ყველა შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ამგვარი სიტუაციის საერთო შედეგები შერჩევითი შედეგების შეფასებისა და დაკვირვების ასახვის დროს.

მართალია, შერჩევითი დაკვირვების პროცესის დიდი ნაწილის ჩატარება კომპიუტერისა და კომპიუტერული პროგრამების მეშვეობით ხდება, მაგრამ აუდიტორის განსჯისა და გადაწყვეტილებების გარეშე ეს პროცესი ვერ განხორციელდება. ამიტომ, ტესტების ზემოაღნიშნული მექანიზმის ცოდნა აუცილებელია აუდიტორისათვის. შესაბამისად აუცილებელია, რომ მეცადინეობაზე სტუდენტებმა ივარჯიშონ პრაქტიკულ მაგალითებზე ამ მიმართულებით.

§2. არსებითობისა და რისკის დონის შეფასება და შემოწმება

არსებითობის დონის წინასწარი შეფასება არის მაქსიმალური სიდიდე (თანხა), რომლის ფარგლებშიც აუდიტორის რწმენით, შესაძლოა ანგარიშგება შეიცავდეს უზუსტობებს, მაგრამ ეს გავლენას არ იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე, თუმცა აუდიტის პროცესში იგი საჭიროებს კვალიფიციურ, პროფესიულ განსჯას.

არსებითობის დონის წინასწარი შეფასება აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული პროცედურების ეფექტურ დაგეგმვაში, რაც სჭირდება მას მოცემულ სიტუაციაში საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად (მოსაპოვებლად).

არსებითობის დონის შეფასებისათვის შეიძლება გამოიყოს შემდეგი ფაქტორები:

- არსებითობა შეფარდებითი სიდიდეა და არა აბსოლუტური;
- არსებითობის დონის შესაფასებლად საჭიროა გარკვეული ბაზა;
- არსებითობის დონეზე, რაოდენობრივი ფაქტორების გარდა გავლენას ახდენენ თვისებრივი ფაქტორებიც.

ის, რაც ერთ შემთხვევაში (ერთ საწარმოში, ან ანგარიშგებისათვის) არსებითია, სხვა შემთხვევაში შეიძლება არ იყოს არსებითი. ამიტომ შეუძლებელია არსებითობის დონის ისეთი წინასწარი

შეფასების განსაზღვრა, რომელიც აუდიტორს ყველა დამკვეთთან მუშაობისას გამოადგება.

მეორე ფაქტორთან დაკავშირებით, შესაძლებელია ყურადღების გამახვილება შემდეგ მომენტზე: ვინაიდან არსებითობა შეფარდებითი სიდიდეა, აუცილებელია გვეჩვენოს რაღაც ბაზა იმის დასადგენად, უზუსტობა არის თუ არა არსებითი. ჩვეულებრივ, არსებითობის დონის დასადგენად (შესაფასებლად) ყველაზე მნიშვნელოვან ბაზას წარმოადგენს დაბეგვრამდე წმინდა მოგების სიდიდე, ვინაიდან ეს არის ანგარიშგების გადამწყვეტი მნიშვნელობის მუხლი, ინფორმაცია, რომელიც აინტერესებს მომხმარებელს.

დავუშვათ, მოცემული საწარმოს აუდიტში აუდიტორმა გადაწყვიტა, რომ დაბეგვრამდე მოგებისათვის 100 000 ან მეტი ლარის (თანხის) უზუსტობა, არსებითი უზუსტობის დონით, ხოლო 250 000 ან მეტი – მიმდინარე აქტივებისათვის. მიზანშეწონილი არ იქნება თუ აუდიტორი არსებითობის დონის წინასწარ შეფასებად 250 000 ლარს მიიჩნევს დაბეგვრამდე წმინდა მოგებისათვის ან მიმდინარე აქტივებისათვის. მაშასადამე, აუდიტორმა უნდა დაგვეგმოს ყველა უზუსტობის გამოვლენა, რომელიც გავლენას მოახდენს დაბეგვრამდე არსებითობის დონის წინასწარ გადაწყვეტილებაზე. ე.ი. ამ შემთხვევაში აუდიტორი არ დაინტერესდება მიმდინარე აქტივებში ისეთი უზუსტობების გამოვლინებაზე, რომელიც აღემატება 250 000 ლარს და ტესტების დიდი ნაწილისათვის გამოიყენებს 100 000 ლარის არსებითობის დონეს.

მესამე ფაქტორთან დაკავშირებით, ე.ი. თვისებრივი გავლენა არსებითობის დონეზე გულისხმობს, რომ ზოგიერთი ტიპის უზუსტობა, საკარაუდოდ, მომხმარებლისათვის უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე სხვა მაშინაც კი, თუ მათი რაოდენობრივი (ღირებულებითი) სიდიდე ერთნაირია.

მაგალითად, უკანონოდ გადახდილი შედარებით მცირე თანხა შეიძლება არსებითად იყოს მიჩნეული, ასევე ისეთი უზუსტობა, რომელიც თაღლითობის შედეგია, ვინაიდან თაღლითობა ასახავს საწარმოს ხელმძღვანელობის ან მისი პერსონალის არაპატიოსნებას და არასამიჯნობას.

აღსანიშნავია, რომ არსებითობასთან დაკავშირებული ზოგიერთი თვისებრივი ასპექტის გათვალისწინება შეუძლებელია დაგვეგმვის სტადიაზე, რადგანაც აუდიტორმა წინასწარ არ იცის თუ რა ტიპის უზუსტობას აღმოაჩენს აუდიტის პროცესში, თუმცა აუდიტის შედეგების შეფასებისას უკვე უნდა განსაზღვროს და გაითვალისწინოს

ნოს როგორც რაოდენობრივი, ასევე თვისებრივი ცვალებადობის ასპექტები.

პრაქტიკოსი აუდიტორების უმეტესობა, გამოცდილებიდან გამომდინარე, მიზანშეწონილად მიიჩნევს არსებითობისათვის განაწილებას ბალანსზე, ვიდრე მოგებისა და ზარალის ანგარიშზე, ვინაიდან აუდიტორული პროცედურების დიდი ნაწილი მიმართულია საბალანსო ანგარიშებზე. აქედან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ ამ ორი ალტერნატივიდან უმჯობესია არსებითობის შეფასების განაწილება ბალანსის ანგარიშებზე და ამიტომ, არსებითობის ღონის ანგარიშებზე განაწილებას, ანუ ანგარიშის ნაშთზე განაწილებულ თანხას უწოდებენ ასატან შეცდომას. მაგალითად, არსებითობის შეფასებას 200 000 ლარიდან 100 000 ლარს თუ მიაკუთვნებენ დებიტორული დავალიანებების ანგარიშებს, მაშინ 100 000 ლარი იქნება ასატანი შეცდომა.

პრაქტიკაში, ხშირად ძნელია წინასწარ განჭვრიტო, რომელი ანგარიშები იქნება სავარაუდოდ მცდარი და აქედან გამომდინარე, რომელი ანგარიშების ნაშთები იქნება გადიდებული ან შემცირებული. ამიტომ, ბევრ აუდიტორულ ფირმას დამოუკიდებლად შემუშავებული აქვს მკაცრი მითითებები და რთული სტატისტიკური მეთოდიკა ამის გასაკეთებლად.

საბოლოოდ, არსებითობის ღონის წინასწარი შეფასების განაწილება ცალკეულ საბალანსო ანგარიშებზე, აუდიტორს ეხმარება იმის გადაწყვეტაში, რომელი და რა რაოდენობის პროცედურები უნდა ჩაატაროს თითოეული ანგარიშის მიმართ. როგორც არ უნდა განაწილოს აუდიტორმა არსებითობის ღონის წინასწარი შეფასება, ის აუდიტის დამთავრების შემდეგ დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ყველა ანგარიშში არსებული უზუსტობის მთლიანი სიდიდე ნაკლები ან ტოლი იქნება არსებითობის ღონის წინასწარ შეფასებაზე.

არსებითობის კონცეფციას ამყარებს და დამაჯერებელს ხდის საკითხი რისკი აუდიტში, ვინაიდან აუდიტორული შემოწმების თანამედროვე მიდგომა, უპირველეს ყოვლისა, რისკზე დამყარებული მიდგომაა.

თანახმად ასს 210 სტანდარტისა („აუდიტის ჩატარების პირობები“) აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ აღმოუჩენელი დარჩება ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა და მისი თავიდან აცილებისათვის აუდიტორი კრებს და აფასებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რათა მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუ-

ნება, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას, მაგრამ „აუდიტორული რისკის“ თანახმად აუდიტორი ვალდებულია ისე დაგეგმოს და ჩატაროს აუდიტი, რომ აუდიტორული რისკი შეამციროს აუდიტის მიზნისათვის შესაფერის დონემდე.

რისკის კონცეფციიდან გამომდინარე, აუდიტის დასაგეგმად გამოიყენება – პირველი, დამკვეთის (ბიზნესის), ანუ კონკრეტული დავალების რისკი და მეორე – აუდიტორული რისკი.

დავალების (დამკვეთის) რისკი მხოლოდ ისეთ რისკს აღნიშნავს, რომელსაც აწყდება კონკრეტული აუდიტორი დამკვეთთან მუშაობისას და რომელიც თავს იჩენს სასამართლო პროცესებზე პროფესიული რეპუტაციის დასაცავად. დამკვეთის რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს მაშინ, როდესაც საქმე ეხება დამკვეთის ხელმძღვანელობის პატიოსნებას, და ამ უკანასკნელმა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტის დანახარჯების ზრდა. განსაკუთრებით ყურადღებას მოითხოვს გაკოტრების და თაღლითობის საკითხები. აქ გასათვალისწინებელია ინვესტორ-კრედიტორის კუთვნილი სარგებლის სისწორე და დარიცხვის პატიოსნება.

აუდიტორული რისკი არის გაგება იმისა, როდესაც აუდიტორი მცდარ მოსაზრებას გამოხატავს თავის აუდიტორულ დასკვნაში. მაგალითად, აუდიტორი იძლევა უპირობო სტანდარტულ დასკვნას, მაშინ როდესაც სინამდვილეში შესაფერისი იყო პირობითი დასკვნის მიცემა. უფრო ზუსტად კი – ეს ის შემთხვევაა, როდესაც ბუღალტრულ ჩანაწერებში ან ფინანსურ ანგარიშგებაში იყო არსებითი უზუსტობა, რომელიც არ გასწორდა ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე და რის შესახებაც არაფერი იყო ნახსენები აუდიტორულ დასკვნაში, რასაც შეუძლია გამოიწვიოს სასამართლო პროცესები და სხვა ქმედებები აუდიტორის წინააღმდეგ.

როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მოცემული დამკვეთის მიმართ რისკი მარალაია, ხელმძღვანელობის პატიოსნებასთან დაკავშირებული პროცესების გამო, ან სხვა რომელიმე ფაქტორის გამო, რომელიც გავლენას იქონიებს შემდგომში დამკვეთის საქმიანობის წარმატებით წარმართვაზე, მაშინ აუდიტორმა ძალიან დაბალი აუდიტორული რისკი უნდა დაგეგმოს. უფრო ზუსტად, თუ დამკვეთის როლი მაღალია, აუდიტი ისე უნდა დაიგეგმოს და ჩატარდეს, რომ აუდიტის დამთავრების შემდეგ ძალიან დაბალი დონის აუდიტორული რისკი უნდა არსებობდეს, რათა აუდიტორი დაცული იყოს ფინანსური ზარალისაგან და რეპუტაციის შელახვისაგან. ამასთან, თუ მოცემული დამკვეთის რისკი დაბალია, (ე.ი. საწარმო ფინანსურად ჯან-

სალია და ზელმძღვანელობაც პატიოსანი), აუდიტორს შეუძლია აუდიტის დაგეგმვა შედარებით მაღალი აუდიტორული რისკის პირობებში, ვინაიდან ცოტაა აუდიტორისაგან დამოუკიდებელი ფაქტორები, რომლებიც აუდიტორულ დასკვნას საეჭვოს გახდიან.

არასწორ აუდიტორულ დასკვნასთან მაშინ გვაქვს საქმე, როდესაც:

1. ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით შეცდომებს და ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემული იქნება პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა;

2. ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით შეცდომებს, მაგრამ გაცემული აუდიტორული დასკვნა უპირობო სტანდარტული დასკვნაა.

აღნიშნული სიტუაციიდან გამომდინარე, დასკვნა შეიძლება შეიცავდეს შემდეგ არსებით უზუსტობებს:

1. აუცილებელია არსებობდეს არსებითი უზუსტობა „თანდაყოლილი რისკის“ სახით;

2. აუცილებელია ეს უზუსტობა გამოვლენილი არ იყო დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემის მიერ. ამ მოვლენას ცდომილების ალბათობას უწოდებენ;

3. ეს უზუსტობა ვერ გამოვლინდება გათვალისწინებული (შერჩეული) აუდიტორული შემოწმების პროცედურებით. ასეთი მოვლენის ცდომილებას შეუმჩნეველობის რისკს უწოდებენ.

როდესაც სამივე შემთხვევას აქვს ადგილი, მაშინ შეიძლება ითქვას, რომ აუდიტორული რისკი არის თანდაყოლილი რისკის, კონტროლის რისკისა და შეუმჩნეველობის რისკის პროდუქტი.

აღნიშნული, სამივე სიტუაციიდან გამომდინარე, აუდიტური რისკის გამოსათვლელი ფორმულა იქნება:

$$R = R_1 \times R_2 \times R_3; \quad (1)$$

სადაც: R – აუდიტორული რისკია;

R_1 – თანდაყოლილი რისკი;

R_2 – კონტროლის რისკი;

R_3 – შეუმჩნეველობის რისკი.

თანახმად ფორმულისა, ისეთი დამკვეთის მაგალითი, სადაც აუდიტორს გადაწყვეტილი აქვს, რომ მისაღებია 5 %-იანი აუდიტორული რისკის დონე, თანდაყოლილი რისკისა – 80 % და კონტროლის რისკის – 50 %-იანი, (1) განტოლება მიიღებს სახეს:

$$0,05 = 0,5 \times 0,8 \times R_3; \quad R_3 = \frac{0,05}{(0,5 \times 0,8)}. \text{ ე.ი. } R_3 = 0,125, \text{ ანუ } R_3 = 12,5 \, \%.$$

მიღებული შედეგიდან გამომდინარე, აუდიტორს ეძლევა შესაძლებლობა დასაშვებად მიიღოს 12,5 % ალბათობა.

ვინაიდან მოსალოდნელი საფრთხის სახეები მრავალმხრივია, ზემოაღნიშნული დასაშვები რისკის გაანგარიშების მოდელი შეიძლება გამოყენებული იქნას რისკის სხვადასხვა სახეებზე. აუდიტორისაოვის ასეთი (ძირითადი) რისკის სახეები შეიძლება იყოს:

- სიტუაციის რისკი - ეს არის პროგნოზი, როდესაც ყველა ალტერნატივას მიეყავართ მრავალთაგან ერთ-ერთ შესაძლო შედეგამდე. ამასთან, თითოეული შედეგის მოხდენის ალბათობა ცნობილია გადაწყვეტილების მიმღები პირისათვის. ამ შემთხვევაში, რისკი დაკავშირებულია განუზღვრელობასთან, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს ფინანსური პრობლემები, რაც იწვევს მოგების, შემოსავლების ან ქონების, ფულადი სახსრების გაუთვალისწინებელი დანაკარგის წარმოქმნის საშიშროებას. ასეთები შეიძლება იყოს: საბანკო, სავალუტო, საკრედიტო, პოლიტიკური, აუდიტური და ა.შ. მოვლენები. საბანკო რისკი დაკავშირებულია კრედიტის კურსის ცვალებადობასა და კრედიტის პერიოდულ შესაბამისობასთან, რომელიც გამოწვეულია ნაღდი ანგარიშსწორების შემთხვევაში სამომავლო გარიგებებსა და სავალუტო კურსის ცვლილების მოსალოდნელ გავლენაზე. აუდიტორისათვის ასევე გასათვალისწინებელია ეკონომიკურ პროცესებზე პოლიტიკური და სამხედრო კონფლიქტების გამოწვეული რისკის შედეგები. ასევე სიტუაციის რისკს უკავშირდება წმინდა რისკი, რომელიც გულისხმობს ფულის დაკარგვის საშიშროებას;

- თანდაყოლილი რისკი - ნაწილობრივ ზემოთ განემარტეთ, რომელიც გულისხმობს რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის მიდრეკილებას ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც ცალკე არებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობასთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი შიდა კონტროლის მეთოდების არარსებობის გამო;

- რისკი საოპერაციო - არის ისეთი რისკი, რომელიც გამოწვეულია საოპერაციო მოგების მერყეობით. რისკის ეს სახე დამოკიდებულია მოთხოვნის ცვლილებაზე (ცვალებადობაზე), გასაყიდ ფასზე, თავდაპირველი მარაგის ფასზე, მუდმივი და სრული (მთლიანი) ხარჯების თანაფარდობაზე (ასევე მუდმივი და ცვალებადი დანახარჯების ცვალებადობაზე), რომლებსაც წარმოების რისკის არასტაბილურობის მრავალი მაჩვენებლები ახასიათებთ და დაბლა სწევნ აქციების საბაზრო კურსს;

- რისკი სარგებელზე - არის საბანკო რისკის ერთ-ერთი სახეობა, რომელიც განპირობებულია სარგებლის საბაზრო განაკვეთის მერყეობით და შეიძლება გამოიწვიოს ბანკის მოგების საკრედიტო-დეპოზიტური ოპერაციებიდან შემცირება ან მთლიანი დაკარგვა. აქვე შეიძლება ვიგულისხმოთ საწარმოს კონტროლსგარეშე რისკები: მყიდველუნარიანობასთან დაკავშირებული რისკი, სარგებლის განაკვეთის რისკი, ბაზრის რისკი და ა.შ.;

- შერჩევის რისკი - წარმოიშვება იმ შესაძლებლობებიდან, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევით ერთობლიობას, შეიძლება განსხვავდებოდეს იმ დასკვნებისგან რომელსაც გამოიტანდა აუდიტორი, თუ იმავე აუდიტორულ პროცედურებს ჩაატარებდა გენერალურ ერთობლიობაზე;

- შეუმჩნეველობის რისკი - გულისხმობს იმის რისკს, რომ აუდიტორის ძირითადი პროცედურები ვერ აღმოაჩენს რომელიმე ანგარიშის ნაშთში, ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციაში არსებულ ისეთ უზუსტობას, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობებთან შეიძლება არსებითი იყოს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ცხადია, როგორც სტატისტიკური, ისე არასტატისტიკური შერჩევის დროს აუდიტორმა ისე უნდა შეარჩიოს შერჩევითი ერთობლიობა, რომ შეძლოს რეალური დასკვნების გამოტანა გენერალურ ერთობლიობაზე. ამასთან, საჭიროა აღინიშნოს, რომ სტატისტიკური და არასტატისტიკური შერჩევის პროცედურები, მიუხედავად მათი მსგავსებისა, ერთმანეთისაგან მაინც განსხვავდებიან და აუდიტის განხორციელების პროცესში დასახული მიზნის მისაღწევად სხვადასხვა მიდგომას თხოულობენ. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა თავად უნდა გადაწყვიტოს რომელი მიდგომა გამოიყენოს შერჩევისათვის. სტატისტიკური შერჩევა აუდიტორს ეხნარება ეფექტური, მინიმალური მოცულობის ერთეულის შერჩევაში, შეკრებილი მტკიცებულებების საკმარისობის გაზომვასა და შერჩევის შედეგების შეფასებაში, რაც შერჩევის რისკის გაზომვისა და კონტროლის განხორციელების საშუალებას იძლევა, რადგან მას წინასწარ შეუძლია განსაზღვროს რისკის დონე, რომელიც მისაღები იქნება მისთვის. იმის გამო, თუ აუდიტორს არა აქვს სტატისტიკური შერჩევის პროგრამული უზრუნველყოფა, მაშინ იძულებული იქნება დაიხმაროს არასტატისტიკური შერჩევის მეთოდი, რომლის გამოყენების დროსაც აუდიტორი შერჩევის რისკის შესაფასებლად პროფესიულ განსჯას მიმართავს. აქედან გამომდინარე, არასტატისტიკური მეთოდის ნაკლოვანება იმაში მდგომარეობს, რომ იგი

რისკის რაოდენობრივი გაზომვის საშუალებას არ იძლევა და მოუყვრძობელობის რისკის ფაქტორი მეტია ვიდრე სტატისტიკურში.

§3. შრომის ანაზღაურების ციკლის აუდიტი

შრომა სამუშაო ძალის მოხმარებაა, ანუ ადამიანის მიზანშეწონილი საქმიანობაა რომლის პროცესში ადამიანები ბუნების საგნებს სახეს უცვლიან და იყენებენ თავიანთი მოთხოვნილებების დასაკმაყოფილებლად. შრომის ორგანიზაციის შედეგად შრომის ნაყოფიერების ამაღლება ანალიზისა და აუდიტის ერთ-ერთი ძირითადი ამოცანაა მოგების გადიდების საქმეში.

შრომის ანაზღაურების ციკლის აუდიტი მოიცავს: შრომის ანაზღაურების მოკლე მიმოხილვას; ანაზღაურების შიდა კონტროლის მიზნებს; ხელფასის კონტროლის პროცედურებს; კონტროლის ტიპებს; არსებითობის შემოწმების ტესტებს.

შრომის ანაზღაურების ციკლის აუდიტი იწყება პერსონალის დაქირავებით და მთავრდება თანამშრომელთა შრომის ანაზღაურებით და სახელმწიფოსა და სხვა უწყებებისათვის გადასახადებისა და სხვადასხვა სახის დახმარებების თანხების გადახდით. ციკლის დასაწყისსა და დამთავრებას შორის კი ორი მნიშვნელოვანი პროცესი მიმდინარეობს: პირველი - დაქირავებული მუშა-მოსამსახურეებისაგან (მუშაკებისაგან) საწარმოს მიზნების შესაბამისი მომსახურების მიღება; მეორე - ამ მოსამსახურეების სათანადო წესით აღრიცხვა. მუშაკთა შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებით მოქმედი სისტემები მნიშვნელოვნად განსხვავებულია საწარმოს ზომისა და მისი საქმიანობის ხარისხის მიხედვით. ამ სისტემებში გამოყენებული პროცედურები იყოფა შემდეგ გაფართოებულ კატეგორიებად:

- თანამშრომელთა დაქირავება, დაწინაურება, სხვა სამუშაოზე (თანამდებზე) გადაყვანა და განთავისუფლება;

- საგადამხდელო უწყისების მომზადება და მუშაკთა ხელფასების შემოწმება-ანალიზი;

- მუშაკთა ხელფასების გაანგარიშება და გაცემა.

ანაზღაურების შიდა კონტროლის მიზანი თანამედროვე აუდიტის მეთოდოლოგიაში გარკვეულწილად შიდა კონტროლის სისტემაზე დაყრდნობას გულისხმობს. ამიტომ აუცილებელია განვიხილოთ ამ ციკლის შიდა კონტროლის მიზნები. მუშაკთა შრომის ანაზღაურების

ჯანსაღი, ქმედითი შიდა კონტროლის სისტემის მიზნები, რომლებიც მოკლედ შეიძლება ასე ჩამოყალიბდეს:

- მუშაკთა ხელფასები უნდა შეესაბამებოდეს შესრულებული სამუშაოს ამსახველ ჩანაწერებს. მაგალითად, ნამუშევარ დროს, გამოშვებებს, რეალიზაცია-გაყიდვის საკომისიო გადასახდელებს;

- საგადამხდელო უწყისების მონაცემები ზუსტად უნდა იყოს გაანგარიშებული (შესაბამისად, შემოწმებული);

- ანაზღაურება უნდა ეძლეოდეთ შესაბამის თანამშრომლებს;

- საგადასახადო ორგანოების წინაშე არსებული ვალდებულებები, როგორიც არის საშემოსავლო, სოცდაზღვევა და სხვა გადასახდელები, სათანადო უნდა აღირიცხებოდეს.

შრომის ანაზღაურების კონტროლის პროცედურები გულისხმობს დოკუმენტების სანქცინირებასა და მის შემოწმებას. სახელდობრ:

ნებისმიერი თანამშრომლის სამუშაოზე მიღებისა და სამუშაოდან განთავისუფლების სანქცინირება უნდა ხდებოდეს წერილობითი ფორმით, სამეურნეო სუბიექტის პროცედურებისა და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად. ამასთან, ანაზღაურების განაკვეთების შეცვლას უნდა ამტკიცებდეს რომელიმე ხელმძღვანელი პირი, რომელიც შეიძლება გაკეთდეს ხელფასის ცვლილების სანქცინირებისათვის განკუთვნილი სტანდარტული ფორმით, სადაც ნაჩვენები იქნება საგადამხდელო უწყისისათვის საჭირო მონაცემები; აქვეა გასათვალისწინებელი საზეგანაკეთო ანაზღაურების მიღებაზე უფლებამოსილების პირობები. ამასთან, ყველა დარიცხული ხელფასის სისწორე უნდა მოწმდებოდეს დამტკიცებულ დარიცხულ ხელფასის (ჯამაგირის) მონაცემებთან და გატარებებთან შედარების გზით. თუ შრომის ანაზღაურება ნამუშევარი დროით წარმოებს, მაშინ საამქროში უნდა დაიდგეს ქრონომეტრაჟი ან განხორციელდეს ტაბელური სისტემა. აუცილებელია საათობრივი აღრიცხვის ბარათების კონტროლი სამუშაოზე გამოცხადებისა და სამუშაოდან წასვლის საათების აღრიცხვის გზით, რათა თავიდან აცილებული იქნას დამატებითი საათების დარიცხვა და, შესაბამისად, ანაზღაურების გაზრდა. მენეჯერისათვის ან ზედამხედველისათვის ცნობილი უნდა იყოს თანამშრომელთა ნამუშევარი საათების რაოდენობა, რათა შემოწმების პოზიციიდან მოხდეს მუშაკისათვის ნამუშევარი საათების მიხედვით შრომის ანაზღაურება. როდესაც მუშაკი (თანამშრომელი) მნიშვნელოვანი პერიოდის მანძილზე აცდენს სამსახურს, აუცილებელია სამსახურში გამოცხადების პირადი მონაცემები შეუდარდეს ფაქტობრივი გამოცხადების აღრიცხვის დოკუმენტს (ტაბელს). ბანკის მეშვეობით ხე-

ლფასის გაცემის შემთხვევაში, საბანკო გადარიცხვები და ხელფასის მიღებაზე ხელმოწერები უნდა მოწმდებოდეს რეგულარულად, პირად საქმეებთან შედარებით. ამასთან, აუცილებელია თითოეული თანამშრომლის პირადი ჩანაწერების წარმოება (ხელფასი, აღრიცხვის ბარათი), რომელიც შეეხება დაქირავების, პენსიაზე გასვლის, სამუშაოდან განთავისუფლების, ხელფასის განაკვეთების, შევსებულების, მოვლინებების, დახმარებების და ა.შ. საკითხებს. ასეთ პირად საქმეში დაფიქსირებული უნდა იყოს თანამშრომლის (მუშაკის) ხელმოწერის ნიმუში.

კონტროლის პროცედურების მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს საიმედო აღრიცხვა და არითმეტიკული სიზუსტე. ამ შემთხვევაში საგადამხდელო უწყისი უნდა მზადდებოდეს საათობრივი აღრიცხვისა და შემკვეთების მიხედვით, ნამუშევარი ღრის აღრიცხვის ბარათების საფუძველზე და მათი სიზუსტე შერჩევით უნდა მოწმდებოდეს შრომის ანაზღაურების მიმდინარე განაკვეთებთან შესაბამისობაში გათვალისწინებით. სიზუსტის შემოწმება ხდება საგადამხდელო უწყისებში გასაცემი და გაცემული თანხის სისწორის შემოწმებით, ასევე დასაქვითი თანხების სისწორის გაანგარიშებით, როგორც არის საშემოსავლო გადასახადი, სოციალური დაზღვევა, საპენსიო ანაზღაურებები და სხვა დამტკიცებული გამოსაქვითები.

არითმეტიკული სიზუსტის შესამოწმებლად მიზანშეწონილია სამეურნეო სუბიექტში იწარმოებოდეს მაკონტროლებელი ანგარიშები გადახდილი თანხების ოპერაციებზე ცალკეული ოპერაციებისა და გადახდების მონაცემების შედარებაზე. მაგალითად, აუცილებელია ფაქტობრივი მონაცემების შედარება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური გეგმის (ბიუჯეტის) მონაცემებთან. ასევე ცალკეული პერსონალის მიხედვით ჩანაწერების მონაცემებთან, ხოლო პირდაპირი საბანკო გადარიცხვები დამოწმებული უნდა იყოს ხელმოწერით და რეგულარულად უნდა უდარდებოდეს თანამშრომელთა (მუშაკთა) პირად საქმეებს.

კონტროლის ტესტები. აუდიტორის ტესტების პროგრამამ უნდა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ მართლაც არსებობს და ეფექტურად მუშაობს შემდეგი გადამწყვეტი მნიშვნელობის კონტროლის პროცედურები:

- მომსახურებისათვის (მუშაკებისათვის) ფულის გადახდა შესაძლებელია მხოლოდ შესრულებული სამუშაოებისათვის;

- მომსახურება შრომის ანაზღაურება ხორციელდება სწორი განაკვეთების საფუძველზე;

- გამოორიცხულია საგადასახადო უწყისებში დარიცხული ხელფასის ან ხელფასიდან გამოსაქვითი თანხების გაანგარიშებაში შეცდომების დაშვება.

ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის დახასიათებისა და კონტროლის ძირითადი მიზნების განხილვის შემდეგ უკვე შესაძლებელია ტიპური კონტროლის ტესტების განხილვა, რომელიც აუდიტორმა შრომის ანაზღაურების ციკლის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის დონის შესაფასებლად უნდა ჩაატაროს. ამ შემთხვევაში კონტროლის ტესტების პროგრამის ზოგადი ნიშუში იქნება:

- შეამოწმეთ პასუხისმგებელი პირის მიერ სატაბელო და საათობრივი აღრიცხვის ბარათებისა და სხვა ჩანაწერების დამტკიცების პროცედურა შერჩევითი ერთეულებისათვის. განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციეთ ზეგანაკვეთური სამუშაოს დამტკიცებას;

- შეამოწმეთ დროებით მომუშავეთა ანაზღაურების სანქციონირების საკითხები, განსაკუთრებით მაშინ, თუ ხელფასი ნაღდი ფულით გაიცემა;

- დააკვირდით ხელფასის გაცემის პროცედურას. მაგალითად, მუშაკები ხელს აწერენ თუ არა უწყისზე ხელფასის აღებისას, აბრუნებენ თუ არა უკან ბანკში აუღებელ ხელფასს და ა.შ.

- შეამოწმეთ, სანქციონირებულია თუ არა საგადამხდელო უწყისში შეტანილი შესწორებები და შეუდარეთ თანამშრომელთა პირად ჩანაწერებს;

- შეამოწმეთ საგადასახადო უწყისების შემოწმებაზე დაწესებული კონტროლის პროცედურა;

- შეამოწმეთ მტკიცებულებების არსებობა საგადამხდელო უწყისის მონაცემების გაანგარიშების შემოწმებაზე (მაგალითად, სათანადო უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა), და უწყისის დამტკიცებაზე;

- დაათვალიერეთ საგადამხდელო უწყისების შეჯგურების მასალები და ხელფასზე გაწეულ დანახარჯებში გამოვლენილი განსხვავებების საკითხებზე მომზადებული განმარტებითი ანგარიშები;

- შეამოწმეთ ხელფასიდან დასაქვითი თანხების სანქციონირების პროცედურა;

- შეამოწმეთ აღებული (მოუთხოვნილი) ხელფასისათვის დაწესებული კონტროლის პროცედურა.

შრომის ანაზღაურების ციკლში სახელფასო ხარჯების მართებულიობის შესამოწმებლად აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ძირითადი არსებითობის ტესტების ჩატარება:

- იკვლევს ნებისმიერ არაორდინარულ გადახრებს და განსხვავებებს, რომელიც არსებობს მუშაკთა პერსონალის ანაზღაურების თანხებსა და კომპიუთერების საკომისიო გადასახდელებში;

- სამეურნეო სუბიექტებისაგან იღებს ან თვითონ ამზადებს მუშაკთა (თანამშრომელთა) მოცემული წლის ანაზღაურების მოკლე მიმოხილვას და ამოწმებს შრომით ხელშეკრულებებთან, დირექტორთა სხდომების ოქმებთან ან სხვა სათანადო დამტკიცებულ დოკუმენტებთან შედარების გზით;

- აუდიტორი ტესტებს ატარებს შრომის ანაზღაურების თანხების გაანგარიშების სისწორის შესამოწმებლად (აუდიტორული შერჩევის წესების გამოყენებით) ნამუშევარი დროის ჩანაწერების, პრემიალური სისტემის ან სამეურნეო სუბიექტის მოგებაში მონაწილეობის პროგრამებთან და ა.შ. შედარების სახელდობრ, დოკუმენტაციის შემოწმების გზით;

- პერსონალის ჩანაწერებისაგან შედგენილ შერჩევით ერთობლიობაში ამოწმებს: ხელფასის განაკვეთებს, ხელფასის განაკვეთების შეცვლის სანქციონირებას, სამუშაოზე ახლად მიღებული და განთავისუფლებული თანამშრომლების მონაცემებს;

- ადგენს საგადამხდელო უწყისებიდან შერჩევით ერთობლიობას და უდარებს ნამუშევარი დროის ჩანაწერებს, ასევე პერსონალის პირად ჩანაწერებს, რათა დარწმუნდეს, რომ თანამშრომლები არსებობენ და ხელფასს უხდიან სწორი განაკვეთების შესაბამისად;

- ამოწმებს ანაზღაურების სიდიდესა და გაანგარიშებებს, სამუშაო საგადასახდელების, სოციალური დაზღვევის თუ სხვა ანალოგიური გადასახდელების (ცხრილების) მიხედვით;

- ამოწმებს დროულად არის თუ არა გადარიცხული დაქვითული თანხები და გამორიცხულია აღურიცხავი ჯარიმების დაკავება თუ გადაურიცხაობა;

- ამოწმებს, აწარმოებენ თუ არა საგადამხდელო უწყისების მაკონტროლებელ ანგარიშს. ამ ანგარიშს უდარებს მთავარ წიგნს.

აუდიტორს კარგად უნდა ჰქონდეს გაცნობიერებული ის სფეროები, სადაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს თაღლითობის შემთხვევებს, როგორიც არის: თანამშრომელთა შემოსავლების განაკვეთების გამოყენების წარმოება, სამუშაო დროის აღრიცხვის სიზუსტის დაცვა, ფიქტიურ მუშაკებზე ხელფასის გამოწერა, უწყისის დაჯამებაში დარღვევები, ანაზღაურებების გადახდა გადიდებული ან შემცირებული განაკვეთებით, სამსახურიდან მუშაკის წასვლის შემდეგ ხელფასის გამოწერის შემთხვევები და ა.შ.

შრომის ანაზღაურების ეფექტურობის შემოწმების აუდიტის მტკიცებულების დასტურისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნას ხელფასის ფონდის გამოყენების მახასიათებელი მაჩვენებელი, რომელიც არის გეგმური (პროგრამული) და ფაქტობრივ მაჩვენებელს შორის აბსოლუტური და შეფარდებითი გადახრა. აბსოლუტური გადახრა იქნება დახარჯული ხელფასის ფონდის გეგმურსა და ფაქტობრივს შორის სხვაობა, რაც არ ნიშნავს ხელფასის ფონდში რეალურ გადახარჯვას, თუ კი რეალიზაციის გეგმა (ან პროდუქციის გამოშვების, ასევე შეიძლება აღებული იქნას გაყიდული საქონლის ღირებულება). ე.ი. სამეურნეო სუბიექტის გეგმის გადაჭარბებით შესრულების შესამაბისად შექმლო დამატებითი გარკვეული მოცულობის ხელფასის ფონდიც დაეხარჯა გადაჭარბებით, ანუ რეალიზაციის გეგმასთან შედარებით ცვლილებების შესამაბისად დაეხარჯა ხელფასიც. ე.ი. ხელფასის ფონდში შეფარდებითი ცვლილებების დასადგენად საჭიროა ხელფასის ფონდის გეგმური მაჩვენებელი გამრავლდეს რეალიზაციის გეგმის შესრულების პროცენტზე და დაუპირისპირდეს ფაქტობრივ ხელფასის ფონდის ხარჯს. მათ შორის სხვაობა იძლევა ხელფასის ფონდში შეფარდებით გადახრას. ე.ი. თუ გეგმა იყო 8200 და ფაქტობრივად გაიცა 8300 აბსოლუტური გადახარჯვა იქნება 100, მაგრამ რეალიზაცია გაიზარდა 1,3 პროცენტით. ამდენად, ხელფასის ფონდი შეიძლებოდა გაზრდილიყო ამავე პროცენტით, რაც იქნება $106,6$ ლარი $= (8200 \times 1,3)$. ე.ი. შეფარდებითი ეკონომია იქნება $6,6 = (106,6 - 100)$.

შეფარდებითი გადახრის დასადგენად შეიძლება ყველა ფაქტორი გაერთიანდეს: 1. მუშაკთა რაოდენობის ცვლილების; 2. ხელფასის მოცულობის ცვლილებისა და 3. რეალიზაციის ცვლილებისა ფაქტორთა ჯგუფებში. აღნიშნული ფაქტორების ცვლილების გავლენის დასადგენად ავიღოთ შემდეგი ცხრილი:

ცხრილი № 8

	გეგმა	ფაქტობრივი შესრულება	გადახრა	გეგმის შესრულების %
რეალიზაცია ათას ლარებში	55300	56000	+700	101,3
ხელფასის ფონდი ათ. ლარებში	8200	8300	+100	101,2
მუშაკთა საშუალო რიცხვი	4250	4290	+40	100,9
ერთ მუშაკზე საშუალო წლიური ხელფასი ლარებში	1929,4	1934,7	5,3	100,3

აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე მუშაკთა რაოდენობაში ცვლილების გავლენა იქნება: $(4290-4250) \times 1929,4 = 77,2$ ათასი ლარი. საშუალო წლიური ხელფასის ცვლილების გავლენა იქნება $(1934,7-1929,4) \times 4290 = 22,7$ ათ.ლარი, ხოლო რეალიზაციის ცვლილების გავლენა კი $(1,3 \times 0,7) \times 8200 = 74,8$ ათასი ლარი. სამივე ფაქტორის გავლენა იქნება $77,2 - (22,7 - 74,8) = 25$ ათასი ლარი.

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს არა მარტო ხარჯები შრომის ანაზღაურებაზე, არამედ დანახარჯები სამუშაო ადგილზე ისეთ მაჩვენებლებში, როგორიცაა: შრომატევადობა და შრომის აღჭურვილობა, რომელიც მოქმედებს ხელფასის ანაზღაურების სიდიდეზე, რადგანაც დანახარჯების მიხედვით განისაზღვრება შრომის ნაყოფიერება და ხელფასის ანაზღაურების სიდიდე.

სამუშაო დროის აღრიცხვისა და ანაზღაურების ჩანაწერებისათვის იყენებენ ორი სახის რეგისტრს:

1. სამუშაოს აღრიცხვის ბარათები, სადაც ფიქსირდება (აღრიცხება) დროის ფაქტობრივი დანახარჯები და საზეგანაკვეთო საათებში გაწეული დანახარჯები, რომლებიც წარმოადგენენ საფუძველს საერთო გამომუშავების გასაანგარიშებლად; და

2. შეკვეთების საკალკულაციო რეგისტრები (უწყისები) ცალკეული სახის პროდუქციაში, ან მათ ჯგუფებზე, სადაც ფიქსირდება დროის ფაქტობრივი დანახარჯები, რომლებიც გამოიყენებიან ცალკეული სახის პროდუქციის, სამუშაოებისა და მომსახურების შესრულება-დამზადებაზე, რომელნიც, თავის მხრივ, შეიძლება ორ ჯგუფად დავყოთ – ანაზღაურება ნამუშევარი დროისა და წარმოებული პროდუქციის რაოდენობის მიხედვით.

გარდა ხსენებული პირდაპირი ხარჯებისა, მათ შემადგენლობაში გამოყოფენ ანარიცხებს სოციალურ საჭიროებაზე, მატერიალურ სტიმულირებაზე და პრემიალურ დანამატებზე. სამეურნეო სუბიექტს ასევე შეიძლება ჰქონდეს გადიდებული დროითი ანაზღაურების სხვადასხვა სისტემა და, შესაბამისად, ინტერესს იმსახურებს მოგებაში პარტნიორებისა და წილობრივი მონაწილეთა სისტემა, რადგანაც იგი შრომით პერსონალს სტიმულს აძლევს უფრო ეფექტურად იმუშაონ კომპანიის საქმიანობის საერთო შედეგებისათვის, როდესაც თანხა შეთანხმებული პროცენტის მიხედვით ფირმის მოგებიდან გადაირიცხება ხელფასის ფონდში.

ხელფასის დარიცხვისა და აღრიცხვის დოკუმენტებია: განრიგები, გამომუშავების უწყისები, აქტები, ტაბელები, ბრძანებები და სხვა.

ხელფასის აღრიცხვის და გაცემის გატარების სისწორის შემოწმებისათვის აუდიტორს სჭირდება რწმუნება იმის თაობაზე, თუ სად, როდის და როგორ იქნა დარიცხული, ხოლო შემდეგ გაცემული, ან გადარიცხული ხელფასის თანხები, ანარიცხები და შესაბამისი გადარიცხვები. ვინაიდან აუდიტი რევიზიის ელემენტებსაც შეიცავს, ამდენად დარღვევების თუ შეცდომების დასადგენად აუდიტორი თუნდაც შერჩევით უნდა ამოწმებდეს ხელფასის დარიცხვისა და გაცემის გატარებას ბარათებსა და უწყისებში. ასეთი გატარების ბალანსი მიიღებს შემდეგ სახეს:

დებეტის ჩანაწერები	კრედიტის ჩანაწერები
ხელფასის დარიცხვა	გადასახდელი ხელფასის თანხა
1. პირდაპირი ხელფასი	1. გადასახდელი ხელფასი
2. დაუმთავრებელ წარმოებაზე ხელფასი	2. სოციალური გადარიცხვები
3. სოციალური დანახარჯები	3. გადასახდელი არაპირდაპირი ხელფასი
4. განაწილებული ხელფასი	4. პრემიები და დანამატები
5. არაპირდაპირი ხელფასი	

§4. შესყიდვების ციკლისა და ფულადი სახსრების ნაშთების აუდიტი

აღრიცხვაში ასახული აქტივები უნდა ემთხვეოდეს ფაქტობრივად არსებულ აქტივებს. ამასთან, მხოლოდ სანქციონირებული ოპერაციები აღირიცხება დაუყოვნებლივ ფაქტობრივი თანხით შესაფერის ანგარიშში და შესაბამის სააღრიცხვო პერიოდში.

შესყიდვების, გაყიდვების და სხვა სფეროების კონტროლის კონკრეტული პროცედურები ერთმანეთს ჰკავს და ითვალისწინებს:

- დოკუმენტების თანმიმდევრულ დანომრვას და შემდგომ თანმიმდევრულ შემოწმებას;

- ცალკეული ჯგუფური და სხვა მაკონტროლებელი ჯამების დაანგარიშებას (გამოთვლას). შესაბამისად, შემდგომი მონაცემების სისრულისა და სიზუსტის შემოწმებას;

- მაკონტროლებელი ანგარიშების შემოწმებას მათი საბუღალტრო წიგნებთან შესაბამისობის დასადგენად;

- სანქციონირება დასტურდება დოკუმენტების შექმნაზე შემოსავალსა და განაწილებაზე სათანადო პასუხისმგებელ პირთა ხელმოწერით.

შესყიდვების საოპერაციო ციკლი მოიცავს შესყიდვების ოპერაციების ინიცირებას და სანქციონირებას, საქონლისა და მომსახურე-

ბის შეკვეთას, ასევე კრედიტორული დავალიანების აღრიცხვასა და დავალიანების გადახდას.

შესყიდვების ციკლის კონკრეტული მიზნიდან გამომდინარე, კვლევა (შემოწმება) შეიძლება დაეწყოთ კრედიტით შესყიდვის საკითხის გარჩევით. საქონლის კრედიტით შესყიდვა შესაძლებელია ნებისმიერი სახის საქმიანობაში და ამდენად, შესყიდვების ციკლი მოიცავს კრედიტორული დავალიანებების კონტროლის მიზნებსაც. აქვე უნდა გავითვალისწინოთ, რომ ცნება „შესყიდვა“ შესყიდვის ციკლის კონტექსტში ფართო მნიშვნელობით იხმარება და მოიცავს ყველა სახის ხარჯსა და გრძელვადიანი აქტივების შესყიდვას.

შესყიდვის პროცედურები და სისტემები, ამასთან, შესყიდვებთან დაკავშირებული რისკები მსგავსი იქნება საწარმოთა უმრავლესობისათვის, ხოლო ტიპი და მასშტაბები დამოკიდებულია თავად საწარმოს სპეციფიკაზე. უფრო კონკრეტულად, შესყიდვის ციკლის კონტროლის მიზანია უზრუნველყოფილ იქნას იმის გარანტია, რომ:

- საქონლის, მომსახურების შესყიდვის შეკვეთები სათანადოდ არის სანქციონირებული და მომზადებულია შესაბამისი პროცედურული დაცვით;

- შესყიდვის შეკვეთა მხოლოდ აუცილებლობის შემთხვევაში ხდება საქმიანობის წარმართვის მოთხოვნებიდან გამომდინარე;

- ეფექტურად კონტროლირდება (ეწევა კონტროლი) საქონლის, მომსახურების და მოძრაობის (ბრუნვადობის) მდგომარეობა;

- სავაჭრო ვალდებულებებში ოპერაციების აღრიცხვამდე ჯერ მოწმდება ანგარიშ-ფაქტურები, სხვა შესაბამისი დოკუმენტაცია და უდარდება საკანონმდებლო მტკიცებულებებს, ე.ი. დგინდება კანონიერება;

- ბუღალტრულად ზუსტად აღირიცხება ყველა კანონიერი ოპერაცია (ანგარიშ-ფაქტურები, ზედდებულები, მაკორექტირებელი ფაქტურები და შესაბამისი კორექტირებები).

შესყიდვების ციკლის კონტროლის პროცედურები განიხილება: შეკვეთების, საქონლის მიღების, ანგარიშ-ფაქტურების გამოწერის კრედიტორული დავალიანებების ოპერაციებზე დოკუმენტების შემოწმებითა და ურთიერთ შედარებით.

შეკვეთები. შეკვეთებზე განაცხადები სანქცირებული უნდა იყოს. მასზე უნდა იყოს პასუხისმგებელი პირის ვიზა. წინასწარ უნდა იყოს განსაზღვრული უფლებამოსილების ზღვარი. ყველა შეკვეთა უნდა ფორმირდებოდეს ოფიციალურ დოკუმენტებში, სადაც მითითებულია დამკვეთისა და შემსრულებლის ვინაობა, შეკვეთილი საქონლის რაოდენობა, სხვა რეკვიზიტები და ფასები.

საქონლის მიღება. უპირველეს ყოვლისა, განსაზღვრული უნდა იყოს მიღების ცენტრები, მიმღებები და მათი პასუხისმგებლობა. შემდეგ მოწმდება მისაღები საქონლის რაოდენობა, ხარისხი და უდარდება ზედდებულების ჩანაწერებს, რომელსაც ხელს აწერენ სათანადო პასუხისმგებელი პირები, ამასთან, ზედდებული უნდა შეუდარდეს შემკვეთის დოკუმენტებს, საჭიროების შემთხვევაში მომწოდებელს ეცნობა თუ არა მოწოდებული არასაკმარისი (დანაკლისების), ან ჭარბი რაოდენობის საქონლის შესახებ.

ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა და საქონლის უკან დაბრუნების დოკუმენტაციის შემოწმების პირობებია:

- მიღებული საქონლის ანუ შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურას უნდა ამტკიცებდნენ პასუხისმგებელი პირები და დასამოწმებლად უსვამდნენ „შტამპს“. თითოეულ ანგარიშ-ფაქტურას უნდა ჰქონდეს თავისი რიგითი ნომერი;

- საქონლის შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურა უნდა უდარდებოდეს შემოსავლის ზედდებულებს, ასევე უნდა მოწმდებოდეს მათში ნაჩვენები რაოდენობა და საქონლის ღირებულება;

- ანგარიშ-ფაქტურის გადახდას (დაფარვას) ხელმოწერით უნდა ადასტურებდეს სათანადო პასუხისმგებელი პირი;

- ანგარიშ-ფაქტურების რიგითი ნუმერაცია უნდა უდარდებოდეს (შესაბამისობაში იყოს) შესყიდვის ყოველდღიური აღრიცხვის წიგნს;

- შესყიდვის ნებისმიერი კომპენსირებადი გადახდილი თანხა ცალკე უნდა იყოს გამოყოფილი ხარჯებისაგან;

- ანგარიშ-ფაქტურები სათანადოდ უნდა ნაწილდებოდეს მთავარი წიგნის ანგარიშებში, შესაძლო დანახარჯების კოდების მიხედვით და ჯგუფური ჯამების გადატანა უნდა ხდებოდეს შესყიდვის ყოველდღიური აღრიცხვის წიგნში, მთავარ წიგნსა და კრედიტორული დავალიანების წიგნში;

- უნდა წარმოებდეს უკან დაბრუნებული საქონლის აღრიცხვა მომწოდებლებიდან მიღებული მაკორექტირებელი ფაქტორების შემოწმება.

კრედიტორული დავალიანებებისა და მომწოდებლების ანგარიშის შემოწმება უნდა წარმოებდეს კრედიტორული დავალიანების მაკორექტირებელი ანგარიშების მიხედვით რეგულარული შეჯერებით შესყიდვების წიგნის ნაშთებთან, ხოლო კრედიტორული დავალიანების წიგნს უნდა აწარმოებდნენ პიროვნებები, რომლებიც დაკავშირებული არ არიან საქონლის მიღების ანგარიშ-ფაქტურების სანქციონ-

ირებისა და ფულის გადახდის ფუნქციებთან. ამასთან, აუცილებელია კრედიტორული ანგარიშებისა და მომწოდებლების ანგარიშები მოწმდებოდეს ყოველდღიურად შესყიდვების წიგნის ანგარიშებთან შედარების გზით.

კრედიტორული დავალიანებებისა და შესყიდვების ძირითადი სამეურნეო ოპერაციები, რომლის შედეგადაც წარმოიშევა კრედიტორული დავალიანების ანგარიშები მოიცავს საქონლის, ნედლეულის და მასალების შესყიდვას. გარდა ამისა, კრედიტორული დავალიანების ანგარიშებს სხვა წყაროებიც აქვს: მანქანა-დანადგარების შესყიდვა, სხვა საწარმოო თუ მომსახურების აქტივების შესყიდვა, მომსახურების მიღება (იურიდიული, საბუღალტრო, სარეკლამო, სარემონტო და კომუნალური მომსახურება), საქონლისა და მომსახურების შესყიდვებიდან წარმოქმნილი კრედიტორული დავალიანებები, როგორც წესი, ანგარიშფაქტურითა და მომწოდებლებისაგან მიღებული ანგარიშებით, საიდანაც ჩანს მომწოდებლებთან ანგარიშსწორების სურათი და ანგარიშის შედგენის თარიღისათვის არსებული კრედიტორული დავალიანების ნაშთი.

კრედიტორული დავალიანებებისა და შესყიდვების ოპერაციებისათვის განკუთვნილი ტესტების მიზნები შეიძლება მოკლედ ჩამოყალიბდეს:

- აღრიცხვაში ასახული კონკრეტული დავალიანებების არსებობისა და შესყიდვის ოპერაციების წარმოშობის დამტკიცება;

- დავალიანებებისა და შესყიდვების ოპერაციების სისრულის დადგენა;

- აღრიცხული დავალიანებების გადახდის სახელშეკრულებო ვალდებულებების არსებობის დადგენა;

- დავალიანებების დოკუმენტების ტექნიკური სიზუსტის დადგენა;

- დავალიანების შეფასების შესაბამისობა ბასს-ის მოთხოვნებთან;

- კრედიტორული დავალიანებებისა და შესყიდვების ოპერაციების ანგარიშგებაში და შესაბამის განმარტებით ინფორმაციაში სათანადო ჩაწერის (განზოგადების) დადგენა (შემოწმება).

ფულადი სახსრების ნაშთების აუდიტი. ფულადი სახსრების (საშუალებების) კონტროლს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ნებისმიერ საქმიანობაში. ფულადი სახსრების გაგება აუდიტში გულისხმობს სალაროსა და ბანკის ნაშთების დახასიათებას. მცირე საწარმოს სალაროებში თანხის სიმკირის გამო შეიძლება აუდიტორმა

ამ სფეროს აუდიტი არ ჩაუტაროს. მეორე მხრივ, ვინაიდან აქ მაღალია თაღლითობის რისკი, გარე აუდიტორებთან განსხვავებით, შიდა აუდიტორები იკვლევენ საღაროს ოპერაციებს.

ფულადი სახსრების ნებისმიერი სისტემის შიდა კონტროლის მიზნები შეიძლება მოკლედ ასე ჩამოყალიბდეს:

- ყველა თანხა ჯერ შემოდის საწარმოში და შემდეგ აღირიცხება;
- საწარმო არ იხდის ისეთ თანხებს, რაც არ უნდა გადაიხადოს;
- ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის ყველა ოპერაცია დაუყოვნებლივ და ზუსტად აღირიცხება.

ვინაიდან, სინამდვილეში არ არსებობს „ფულადი სახსრების ერთი სისტემა“, არსებობს ფულადი სახსრების მრავალნაირი სისტემა და თითოეული მათგანისათვის დამახასიათებელია კონტროლის განსხვავებული თავისებურებები საქმიანობის კონკრეტული სფეროს სპეციფიკიდან გამომდინარე. ასევე გასათვალისწინებელია, რომ ფულადი სახსრების სისტემა ეხება ჩეკებით ანგარიშსწორებასაც. საწარმოები შეძლებისდაგვარად, უნდა ცდილობდნენ, რომ ფულადი სახსრების მოძრაობის ყველა ოპერაცია ჩეკებით ან სხვა უნაღდო ანგარიშსწორების ფორმის საბანკო გადარიცხვების საშუალებით აწარმოონ, ვინაიდან კონტროლის პროცედურების დაწყება და მათი შესრულება გაცილებით ადვილია ჩეკებით საანგარიშსწორებო და უნაღდო წესით საანგარიშსწორებო სხვა ნებისმიერ ოპერაციაზე.

ფინანსური ანგარიშგების ნებისმიერი ციკლის აუდიტში, განსაკუთრებით კი ფულადი სახსრების სისტემის აუდიტთან დაკავშირებით, შეუძლებელია ყოველმხრივი, ზუსტი თეორიული რჩევა-მითითებების მიცემა. ამიტომ აუდიტორმა უნდა განიხილოს კონკრეტული საწარმოს კონტროლის პროცედურების სისტემისათვის დამახასიათებელი რისკების ბუნება და ტიპები, მაგრამ ამავე დროს გაიცნობიეროს შიდა კონტროლის საერთო ხასიათის პრინციპების გამოყენების აუცილებლობის საკითხიც. სახელდობრ, მან უნდა გაითვალისწინოს და იხელმძღვანელოს ფულადი სახსრების შემოსავალზე აღება და, შესაბამისად, ჩაატაროს შიდა კონტროლის შემდგომი სახის შემოწმებებიც:

- კომპანიამ ფულადი სახსრები უნდა დაიცვას დატაცებისაგან, მისი მიღების მომენტიდან ფოსტის (გზავნილების) გახსნამდე;

- შემოსული სახსრების გზავნილის (ფოსტის) გახსნას ზედამხედველობას უნდა უწევდეს პასუხისმგებელი პირი. თუ გზავნილი (ფოსტა) დიდია, მას სულ მცირე ორი პიროვნება უნდა ესწრებოდეს მაინც;

- სახსრების გზავნილის (ფოსტის) გახსნის მომენტიდან ბუღალტრულ აღრიცხვაში ორი გატარება დაფიქსირდება (მოხდება): 1. ჩეკებისა და სხვა საფოსტო შეკვეთების მიღება და 2. ფულადი სახსრების მიღება;

- გზავნილების მიღების მომენტში შეიძლება უბრალოდ გაკეთდეს ჩანაწერი სალაროს წიგნში, რომლებსაც შემდეგ დაემატება ფულადი გზავნილების დოკუმენტების (ავიზოების) ასლები ან დაბეჭდილი სიები;

- მოლარეს და რეალიზაციის წიგნის (დავთარის) წამოებაზე პასუხისმგებელ თანამშრომელს ხელი არ უნდა მიუწვდებოდეს შემოსულ თანხებზე მანამ, სანამ ეს თანხები სათანადოდ არ აღირიცხება;

- გზავნილების (ფოსტის) მიღებას უნდა დაეწეროს თარიღი. ეს პროცედურა უზრუნველყოფს მტკიცებულებას იმის შესახებ, რომ ფულადი გზავნილები მიღებულია და შესაძლებელია ამ მონაცემების პერიოდულად შედარება ბანკში ფულადი სახსრების შეტანის თარიღთან. ამ პროცედურით საწარმომ შეიძლება თავიდან აიცილოს „დანაკლისის დამალვა ფულადი სახსრების აღრიცხვის დაყოვნების გზით“.

ასევე მნიშვნელოვანია შიდა კონტროლის მასალები გასაღების აგენტებისა და კომივოიაჟერების მიერ ინკასირებულ ფულად სახსრებზე;

- უნდა განისაზღვროს ფულადი სახსრების ინკასაციაზე უფლებამოსილი პირი (აგენტი, კომივოიაჟერი), რომელთაც უნდა დაუდგინდეთ გარკვეული მუდმივი დროის ინტერვალი, რომლის შესაბამისად მათ დაევალებათ ფულის გაგზავნა კომპანიისათვის და რეალიზაციის მდგომარეობის შესახებ ანგარიშის წარდგენა;

- პასუხისმგებელი პირი დაუყოვნებლივ უნდა იკვლევდეს იმ გასაღების აგენტების საქმიანობას, რომლებიც დაარღვევენ ინკასირებული თანხების გადაგზავნის დადგენილ წესებს;

- ინკასირებული თანხები მიღებისთანავე უნდა აღირიცხოს, სალაროს წიგნის ჩანაწერებში ან იმ ქვითრების ასლებში, რომლებიც უნდა გაიცეს გასაღების აგენტებსა და კომივოიაჟერებზე;

- პერიოდულად უნდა ტარდებოდეს აგენტებისა და კომივოიაჟერების შემოსავლის ქვითრების შეჯერება ბანკში ფულის შეტანის საბუთებთან, ხოლო საკუთარი შემოსავლის პერიოდულად უნდა ამოწმებდეს ამ ოპერაციას რომელიმე პასუხისმგებელი პირი კომპანიის სალაროს წიგნის გატარებებთან შედარებით;

- თუ გასაღების აგენტს აქვს სასაქონლო მარაგი, მარაგის მონაცემებში ცალკე უნდა შეჯერდეს და შეუდარდეს იგი რეალიზაციისა და შემოსული თანხების მონაცემებს.

ნაღდ ფულზე რეალიზაციის კონტროლის დროს საჭიროა გათვალისწინებულ იქნას, რომ რეალიზაციის აღრიცხვა წარმოებს სალაროს უწყისის მეშვეობით ან ნაღდ ფულზე სარეალიზაციო ანგარიშ-ფაქტურების მეშვეობით. ნაღდ ფულზე სარეალიზაციო ანგარიშ-ფაქტურები უნდა დაინომროს და გატარდეს ანგარიშ-ფაქტურების აღრიცხვის წიგნში, ხოლო შემოსული ნაღდი ფული ყოველდღიურად უნდა შეუდარდეს სალაროს უწყისს ან ანგარიშ-ფაქტურების ჯამებს. ამ შეჯერება-შედარებებს უნდა აწარმოებდეს პიროვნება, რომელიც დაკავშირებული არ არის ფულის მიღებისა და რეალიზაციის აღრიცხვის ფუნქციებთან.

ბანკში დეპონირებული თანხები უნდა მოწმდებოდეს სალაროს შემოსავლების უწყისებთან ან ანგარიშ-ფაქტურების ჯამებთან შედარების გზით. ამასთან, უნდა ხდებოდეს გამოვლენილი განსხვავებების წარმოქმნის მიზეზების გამოკვლევა. თუ ადგილი აქვს ანგარიშ-ფაქტურის ანულირების შემთხვევას, ხელს უნდა აწერდეს პასუხისმგებელი პირი. ასეთი შემთხვევისას აუცილებელია შემოწმდეს ადგილი ზომ არა აქვს ანგარიშ-ფაქტურების რიგითობის (გადანომრვის) დარღვევას.

კონტროლი ბანკში ფულის დეპონირებაზე გულისხმობს შემოსული ნაღდი ფულის დღისა ბოლოს ბანკში შეტანას (დეპონირებას), რომელიც მაშინვე უნდა აღირიცხებოდეს სალაროს წიგნში ისე, რომ თანამშრომლებს, რომლებიც რეალიზაციის ოპერაციებზე მუშაობენ ხელი არ უნდა მიუწვდებოდეთ სალაროს ფულზე, წიგნზე, მიმდინარე საბანკო ანგარიშებზე ან ფულის შეტანის ქვითრების მომზადებაზე.

პერიოდულად უნდა ტარდებოდეს შემოსული ფულის და ჩეკების შესაბამისი შედარებები.

ბანკის ამონაწერის შეჯერება-შემოწმება, როგორც შიდა კონტროლის პროცედურა: ბანკის ამონაწერების შეჯერება-შემოწმება ფულადი სახსრების შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ელემენტია. ამონაწერების შეჯერება-შემოწმება უნდა ტარდებოდეს თვეში ერთხელ მაინც, ამასთან პასუხისმგებელი პირი დაკავშირებული არ უნდა იყოს ნაღდი ფულის მიღებისა და გადახდის ოპერაციებთან ან შეჯერება-შემოწმების ოპერაციებს (შედეგებს) სხვა დამოუკიდებელი პირიც უნდა ამოწმებდეს. ოპერაციათა სიმრავლის შესაბამისად, შესაძლებე-

ლია ფულის შემოსავლის და ბანკში ფულის შეტანის დოკუმენტების შერჩევითი ერთობლიობის შემოწმება ბანკის ამონაწერზე ნაჩვენებ თანხასთან შედარების გზით.

მსხვილი საწარმოს აუდიტში სალაროს მცირე თანხები რომლებიც შედარებით უმნიშვნელოა (არსებითი არ არის), საერთაშორისო სტანდარტებით აუდიტორს არ ევალება აუდიტორული შემოწმება, მაგრამ მცირე საწარმოში შეიძლება საჭირო იყოს ამ სფეროს აუდიტის ჩატარებაც. ამიტომ შიდა კონტროლი მცირე სალაროზე უნდა ითვალისწინებდეს შემდეგ მოთხოვნებს (პირობებს):

- საქვეანგარიშო თანხების სიდიდე და მათი ადგილსამყოფელი ოფიციალურად უნდა იყოს გაფორმებული, ამასთან, შეზღუდული უნდა იყოს თანხების ხელმისაწვდომობა;

- ფულს უსაფრთხო ადგილას უნდა ინახავდნენ და გარდა განსაკუთრებული პირისა, მასზე სხვა ყველას ხელი არ უნდა მიუწვდებოდეს;

- ყველა სახის ხარჯის გაწევა უნდა ხდებოდეს საკონტროლო ტალონების (ჩეკთარის) საფუძველზე, რომელსაც ხელს უნდა აწერდეს რომელიმე პასუხისმგებელი პირი მცირე საწარმოს მოლარესთან ერთად;

- საქვეანგარიშო თანხების „საავანსო“ სისტემის გამოყენებისას მცირე სალაროს მთლიანი თანხა და აუნაზღაურებელი საკონტროლო ტალონების ღირებულება, წინასწარ განსაზღვრული თანხის ტოლი უნდა იყოს, ამასთან ტალონების გამოწერა ხდება, მანამ სანამ, თანხების ასანაზღაურებლად ჩეკი გამოიწერება ან პიროვნებაზე ფული გაიცემა. ფულის გამოწერის შემდეგ კი ტალონები უნდა გაუქმდნენ;

- დაცული უნდა იყოს მცირე სალაროს მიზნებისათვის გამოსაყენებელი თანხის ლიმიტი და პერიოდულად უნდა ამოწმებდეს მას დამოუკიდებელი პირი;

- აუდიტორი თავად უნდა დაესწროს ფულის შესვლას (ფოსტის გახსნას) და დარწმუნდეს შიდა კონტროლის პროცედურების დაცვაში. ამასთან, ამოწმებს შემოსული ფულის სანქციონირების პროცედურების არსებობას და შემოსული ფულის ბუღალტრული ჩანაწერების არითმეტიკულ სიზუსტეს;

- ფულის გადახდის შემთხვევისას აუდიტორი ათვალიერებს ჩეკების მიმდინარე აღრიცხვის წიგნს და ამოწმებს ჩეკების განოწერის თანმიმდევრობას, გამოუყენებული ჩეკების დაცვის პროცედურას და ხელმოწერების არსებობას ჩეკის ბლანკებზე. ასევე, ამავე დროს,

ამოწმებს არის თუ არა გადახდილი ანგარიშ-ფაქტურებზე წარწერა „გადახდილია“;

- ამოწმებს მტკიცებულებას იმის შესახებ, ტარდება თუ არა არითმეტიკული შემოწმება ნაღდი ფულის გადახდის ოპერაციების ბუღალტრულ ჩანაწერებში, მათ შორის, სალაროს წიგნში.

ფულადი სახსრების სისტემის აუდიტში საბანკო ანგარიშზე არსებული ფულადი სახსრების ნაშთების შესამოწმებლად აუცილებელია დადასტურების პროცედურის გამოყენება. მაგ., გარანტიების შესახებ ბანკის წერილის გამოყენების შესაძლებელია ბანკთან არსებული ნაშთებისა და სხვა საკითხების დასადასტურებლად საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოსათვის. ამ მიზნით, აუდიტური ფირმები ხშირად სტანდარტულ წერილებს იყენებენ, განსაკუთრებით მაშინ, თუ არის შეთანხმება აუდიტორებსა და ბანკის წარმომადგენლებს შორის. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს შესაფერისი ნაშთებისა და სხვა ინფორმაციის ჩამონათვალის (სიის) შედგენა და დასტურის მოთხოვნა, თუ ნაშთებისა და სხვა ინფორმაციის შესახებ დეტალური მონაცემების მოთხოვნაა დღის წესრიგში. ამისათვის ნებართვა აუდიტორისათვის სათანადო ინფორმაციის მიწოდებაზე ბანკს აუდიტის დამკვეთმა უნდა მისცეს. ეს ნებართვა შეიძლება იყოს მუდმივი (დროის მიხედვით) და ჯერადი (ერთხელ, ორჯერ), ხოლო პასუხი პირდაპირ აუდიტორს უნდა გაეგზავნოს.

ბანკის ნაშთებზე ინფორმაციის გამოთხოვნა და შემოწმება. ბანკიდან ინფორმაციის მიღების ნორმების შესაბამისად შესაძლებელია შემდეგი კატეგორიის ინფორმაციის გამოთხოვა:

- ბანკისათვის გადასახდელ ნაშთზე ან ბანკისაგან მისაღებ ნაშთზე (თანხაში) მითითებული უნდა იყოს ანგარიშის ნომერი, აღწერილობა და ვალუტის სახე, საჭირო ინფორმაცია ნაშთებსა და ანგარიშებზე, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში დაიხურა;

- გაცემული ან მიღებული, დაფარვის ვადა და პროცენტის გადახდის პირობები, გამოყენებული სახსრები, ჩათვლის უფლებები ან ბანკთან მიმართებით არსებული რაიმე სხვა უფლებები და ვალდებულებები, მაგ., თამასუქები, აქცეპტები, გარანტიები და ინდოსამეტები;

- აქციების უკუშესყიდვის ან ხელახალი გაყიდვის შეთანხმებები, ოფციონები, ფორვარდული სავალუტო კონტრაქტები და სხვა ვადიანი კონტრაქტები, ასევე აქვე შეიძლება გათვალისწინებული იქნას აქტივები, რომლებიც ბანკის სეიფში ინახება.

- აუდიტორს, განსაკუთრებით მცირე საწარმოს აუდიტორს, აუცილებლად ესაჭიროება სალაროს ინვენტარიზაციის პროცედურების გათვალისწინება. სახელდობრ,

- სალაროს ინვენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს წინასწარი გაფრთხილების გარეშე, მოულოდნელად;

- აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა შეამოწმოს სალაროს თანხა, რათა დანაკლისის ან მეტობის დასამაღად არ მოხდეს ნაღდი ფულის გადაწერა (გადატანა) სხვა სახსრებში;

- აუდიტორი ფულს ითვლის ზედამხედველის თანდასწრებით, რათა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ დანაკლისი აუდიტორებს არ დაბრალდეთ;

- აუდიტორმა უმჯობესია დასათვლელი მუხლების სია შეადგინოს ქაღალდის ფულისა და მონეტების მიხედვით ცალ-ცალკე;

- აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ გაცემული საქვეანგარიშო თანხები სათანადოდ არის სანქცინირებული და ამოღებას ექვემდებარება;

- ზედამხედველმა პირმა ხელი უნდა მოაწეროს ჩანაწერს, როგორც თანხმობის მტკიცებულებას;

- აუდიტორი შემოწმების შედეგებს (მონაცემებს) აჯერებს და ამოწმებს სალაროს წიგნის (დავთრის) ჩანაწერებთან და იკვლევს ნებისმიერ გამოვლენილ განსხვავება-გადახრას.

§5. რეალიზაციისა და ამონაგების ციკლის აუდიტი

აუდიტის სასწავლო პროგრამის თანახმად რეალიზაციის ოპერაციების მიზნები შემდეგ საკითხებად ყალიბდება:

1. რეალიზაციის ოპერაციების არსებობის მტკიცების შემოწმება-რეალიზაციის ოპერაცია ასახავს თუ არა საქონლის გაგზავნას კლიენტებზე;

2. რეალიზაციის ოპერაციების სისრულის მტკიცების შემოწმება;

3. სისწორის მტკიცების შემოწმება – აღრიცხული რეალიზაცია სწორად ასახავს გაგზავნილი საქონლის სიდიდეს (მუდმივობას), სწორად არის გამოწერილი (შედგენილი) ანგარიშ-ფაქტურები, ზედნაღებები და რამდენად სწორადაა ბუღალტრული გატარებები გაკეთებული;

4. რეალიზაციის ოპერაციების კლასიფიკაციის (დაჯგუფების) შემოწმება;

5. რეალიზაციის ოპერაციათა დროში გამიჯვნის შემოწმება;

6. რეალიზაციის ოპერაციების დებიტორულ და კრედიტორულ ანგარიშებში გატარების, ანგარიშების წიგნებში ჩაწერა-დაჯამების სისწორის შემოწმება.

აღრიცხული რეალიზაციის ოპერაციების არსებობის მტკიცების შესამოწმებლად აუდიტორი პოტენციურად შეიძლება წააწყდეს სამი ტიპის უზუსტობას:

1. ჟურნალში გატარებული რეალიზაცია შესაძლებელია არ შეესაბამებოდეს გაგზავნილ მოცულობას; 2. რეალიზაცია აღრიცხულია ერთჯერზე მეტად; 3. საქონელი გაგზავნილია არარსებულ კლიენტებზე და აღრიცხულია როგორც რეალიზაცია.

პირველი ორი ტიპის უზუსტობა შეიძლება უნებლიედ იყოს დაშვებული ან წინასწარ განზრახვითაც. ხოლო მესამე ტიპის უზუსტობა – წინასწარ განზრახვას უფრო შეესაბამება. ამგვარი უზუსტობის შედეგი მნიშვნელოვანია, რადგან მას მოჰყვება აქტივებისა და შემოსავლების სიზუსტის დარღვევა.

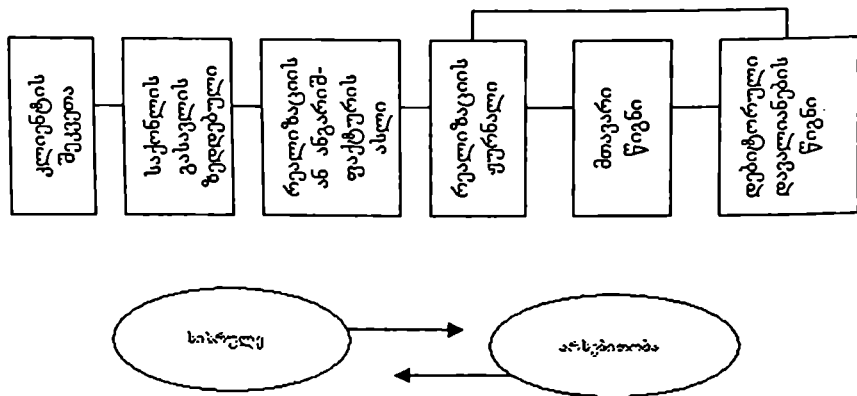
უნებლიე და წინასწარ განზრახული უზუსტობების მოძებნისადმი მიდგომა განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. რეალიზაციის უნებლიე გადიდება დებიტორული დავალიანებების გაზრდას იწვევს და მისი დადგენა ადვილად შეიძლება პირდაპირი დადასტურების პროცედურით, ხოლო თაღლითობის შემთხვევაში სიყალბის ჩამდენი ეცდება რეალიზაციის მოცულობის გადიდების ფაქტის დამაღვას (შენიღება) და ამდენად აუდიტორს უფრო გაუჭირდება მისი პოვნა. ასეთ შემთხვევაში აუცილებლობა დგება გამგზავნისა და მიმღების ყველა ანგარიშ-ფაქტურათა შედარება. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს ეჭვი აქვს, რომ აღრიცხულ რეალიზაციაზე შესაბამისი საქონელი არ არის გაგზავნილი, ის გამოიძიებს საქონლის გაგზავნის ფიქტიურ ასლებს, შეამოწმებს რეალიზაციის თანხებს მარაგის უწყვეტი აღრიცხვის მონაცემებთან ან მათზე გადახდილ ბანკის ავოზოებში ნაჩვენებ თანხებს დაჯამება-შედარების გზით.

რეალიზაციის ოპერაციებში ზემოაღნიშნული სამი ტიპის უზუსტობის გამოვლენის კიდევ ერთი ეფექტური გზაა დებიტორული დავალიანებების ანგარიშების წიგნის საკრედიტო გატარებების შედარება შესაბამის პირველად დოკუმენტებთან

რეალიზაციის ოპერაციების სისრულის შემოწმების შემთხვევაში გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ არავითარი ძირითადი ტესტები არ ტარდება რეალიზაციის ოპერაციების სისრულის მტკიცების შესამოწმებლად იმის გამო, რომ რეალიზაციის ოპერაცი-

ების აუდიტში უფრო საეჭვოა აქტივებისა და შემოსავლების გადი-
დება, ვიდრე მათი შემცირება, მაგრამ თუ შიდა კონტროლი არ
არის ადეკვატური, ანუ დამკვეთს არა აქვს დამოუკიდებელი შიდა
კონტროლის პროცედურები ზედამხედველობის განსახორციელებლად,
მაშინ დაუფაქტურებელი საქონლის გაგზავნის შესამოწმებელ ფექ-
ტურ პროცედურას წარმოადგენს საქონლის გამგზავნ განყოფილება-
ში აკინძული, საქონლის გასავლის ზედნადებების შერჩევითი ერთო-
ბლიობისათვის საქონლის გასავლის ზედნადების შედარება შესაბამის
რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურებთან და რეალიზაციის ჟურნალთან.
აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ საქმეში ჩაკერებულია საქონლის
გასავლის ყველა ზედნადები (ზედღებულები). ამის გაკეთება შესაძლე-
ბელია ამ დოკუმენტების ნუმერაციის თანმიმდევრობის შემოწმებით.

რეალიზაციის ოპერაციების სისრულის მტკიცების დასაზუსტე-
ბლად ჟურნალიდან (რეალიზაციის წიგნიდან) ხდება ანგარიშ-ფაქტუ-
რების შერჩევა და მოწმდება ყველა მისი მხარდამჭერი (თანამდე) დო-
კუმენტაცია პირველად დოკუმენტებამდე - რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქ-
ტურები, საქონლის გასავლის ზედღებულები. შეიძლება ზედღებუ-
ლების შერჩევითი ერთობლიობა და მოწმდება შესაბამისი რეალიზა-
ციის ანგარიშ-ფაქტურების ასლები და რეალიზაციის ჟურნალები.
რეალიზაციის ძირითადი ტესტების მიმართულების სქემა მიიღებს
შემდეგ სახეს:



აღრიცხული რეალიზაციის სისწორის შემოწმება. რეალიზაცი-
ის ოპერაციების სწორი აღრიცხვა გულისხმობს შემდეგს: შეკვეთი-
ლი რაოდენობის საქონლის გაგზავნას, გაგზავნილ საქონელზე ანგა-

რიშ-ფაქტურების სწორად გამოწერას და ანგარიშ-ფაქტურებში ნაჩვენები თანხის სწორად ასახვას ბუღალტრულ ჩანაწერებში.

საბუღალტრო ჩანაწერებში ასახული მონაცემების შემოწმების პროცედურაა მონაცემების ხელახალი გამოთვლა (გადათვლა) აუდიტორის მიერ, მათი სისწორისა და უტყუარობის დასადგენად. გაერცელებულ მიდგომას წარმოადგენს შემოწმების დაწყება რეალიზაციის ჟურნალში გატარებიდან და ჟურნალიდან შერჩეული ჯამების შედარება დებიტორული დავალიანების წიგნში გატარებასთან და რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურების ასლებთან. ჩვეულებრივ ანგარიშ-ფაქტურებში ჩაწერილი ფასები (თანხები) უდარდება დამტკიცებული ფასების პრეისკურანტებს. ამ შემთხვევაში აუდიტორი თავად ატარებს ფაქტურებში ნაჩვენები მონაცემების გამოთვლას და უდარებს საქონლის გაგზავნის ჩანაწერებსა და კლიენტის საიდენტიფიკაციო მონაცემებს. ანალოგიურად მოწმდება კლიენტების შეკვეთები და რეალიზაციის შეკვეთები (ჩანაწერები).

რეალიზაციის ოპერაციების კლასიფიკაციის შემოწმება. ყველა საოპერაციო ციკლს შორის ყველაზე ნაკლებად რეალიზაციისა და ამონაგების ციკლში არსებობს იმის პრობლემა, რომ რეალიზაციის ოპერაციები არ აღირიცხება სათანადო წიგნში (რეგისტრებში), თუმცა მცირე პრობლემა აქაც არსებობს, ვინაიდან ამ ციკლში შედის ფულადი სახსრები და საქონლის კრედიტით რეალიზაცია, რომელიც უნდა აისახოს დებიტორული და კრედიტორული ანგარიშების მაჩვენებლებში. ასევე მნიშვნელოვანია, რომ ისეთი საოპერაციო აქტივების რეალიზაცია, როგორიც არის შენობები, არ აისახოს როგორც საქონლის რეალიზაცია.

რეალიზაციის ოპერაციათა დროში გამოჯგუნის შემოწმება მნიშვნელოვანია იმდენად, რომ რეალიზაციის ოპერაცია საქონლის გაგზავნისთანავე, სწრაფად აისახოს ბუღალტრულად, რათა თავიდან იქნეს აცილებული საბუღალტრო ჩანაწერებში ოპერაციების გამოტოვება და გარანტირებული იყოს, რომ რეალიზაცია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში აისახოს ჩვეულებრივ. როდესაც რეალიზაციის ოპერაციების სისწორის ტესტები ტარდება, აუდიტორი მაშინვე ამოწმებს (შერჩევით) საქონლის გასავლის ზედღებულებზე დასმულ თარიღს და უდარებს რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურების ასლების თარიღს, რეალიზაციის ჟურნალისა და დებიტორული დავალიანების წიგნში ნაჩვენებ თარიღებს. ამ თარიღებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებების არსებობა არსებულ პრობლემებზე მიგვანიშნებს.

რეალიზაციის ოპერაციების დებიტორულ და კრედიტორულ ანგარიშებში გატარების, ანგარიშგების წიგნებში ჩაწერა-დაჯამების სისწორის შემოწმება. რეალიზაციის ყველა ოპერაციის დებიტორული დავალიანების წიგნში სწორად ასახვას არსებითი მნიშვნელობა აქვს, რადგან აღნიშნული ჩანაწერების სისწორე გავლენას ახდენს გადავადებული დებიტორული დავალიანებების ამოღების შესაძლებლობაზე. ანალოგიურად, ჟურნალის მონაცემები სწორად უნდა იყოს დაჯამებული და გადატანილი მთავარ წიგნში. აუდიტში ასევე ტარდება გარკვეული არითმეტიკული სიზუსტის ტესტი, ჟურნალები სვეტების ჯამზე, მთავარი და დებიტორული დავალიანებების წიგნის ჯამებსა და მონაცემებზე უნებლიე თუ წინასწარ განზრახვით დაშვებული უზუსტობების გამოსაგლეწად.

რეალიზაციისა და ამონაგების დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების აუდიტი. სასწავლო პროგრამებში რეალიზაციისა და დებიტორული დავალიანების აუდიტი ანუ დებიტორული დავალიანებების ანგარიშის ნაშთების ელემენტების აუდიტი ამ სფეროსათვის ყველაზე საიმედო აუდიტორულ პროცედურებს წარმოადგენს იმ თვალსაზრისით, რომ აქ ხდება ნაშთების დადასტურება. სწორედ ამან განაპირობა ის ფაქტი, რომ აუდიტსა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარის 2004 წლის გამოცემაში ამ საკითხზე ცალკე სტანდარტი არის შეტანილი - ასს 505 „დადასტურება გარეშე მხარეებთან“, მაშინ როდესაც, წინათ დებიტორული დავალიანების დადასტურების საკითხი სხვა საკითხთან იყო გაერთიანებული და განხილული, სახელდობრ, ასს 501-ში „აუდიტორული მტკიცებულება-დამატებითი მოსაზრებები ცაკლეულ საკითხებზე“.

დებიტორული დავალიანების ნაშთის ელემენტების აუდიტის დროს უნდა გვახსოვდეს, რომ დებიტორული დავალიანება რეალიზაციისა და ამონაგების ციკლის პროდუქტია და ამიტომ ამ სფეროსათვის შესაფერისი იქნება შიდა კონტროლის მიზნებისა და პროცედურების გამოყენება.

დებიტორული დავალიანების ნაშთების აუდიტში აუდიტორმა პირველ რიგში უნდა მოიპოვოს დებიტორული დავალიანების ნაშთების სია დებიტორული დავალიანების წიგნიდან და შეუსაბამოს მაკონტროლებელი ანგარიშის ჯამურ თანხას. რაც შეეხება დებიტორული დავალიანების საბოლოო ნაშთების სისწორის გამოვლენას, აუდიტორი ატარებს შემდეგ პროცედურებს:

- ატარებს ხელმძღვანელობის გამოკითხვებს, მიმოიხილავს ვადების ხანდაზმულობას და უიმედო ვალების წარმოშობის შესაძლებლობას;

- აწარმოებს ჩამოწერილი ვალების სანქცინირებას და შესაბამისობას;

- ამოწმებს კრედიტორული დავალიანების კონტრანგარიშებს;

- ამოწმებს უახლეს ოპერაციებთან დაკავშირებულ ანგარიშ-ფაქტურებს;

- ატარებს დებიტორული დავალიანების ნაშთების დადასტურების პროცედურას;

- ატარებს ძირითადი მომხმარებლების ინდივიდუალური ანგარიშების მიმოხილვას;

- ატარებს წლის ბოლოს შესრულებული რეალიზაციის ოპერაციების დროში გამოჯენის პროცედურების მიმოხილვას და ტესტირებას.

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება უიმედო ვალების დასადგენად შემდეგში მდგომარეობს:

- წინა პერიოდის უიმედო ვალებთან საწარმოს მუშაობის გამოცდილების გაცნობა;

- დებიტორული დავალიანების ნაშთების დადასტურება და მიღებული მტკიცებულებები;

- დებიტორული დავალიანების ხანდაზმულობის ასაკობრივი ანალიზი;

- ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგი მოვლენების მიმოხილვა;

ეს საკითხები პროგრამის მიხედვით განიხილება თემაში „აუდიტის დამთავრება და საბოლოო მიმოხილვა. დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნები“.

აქვე პრობლემურ სფეროს წარმოადგენს უკანდაბრუნებული გაყიდული საქონელისა და მაკორექტირებელი ფაქტორების აუდიტი. ამ შემთხვევაში აუცილებელია მკაცრი შიდა კონტროლის დაწესება უკანდაბრუნებულ საქონელზე და შესაბამისი მაკორექტირებელი ფაქტორის მომზადება, რათა თავიდან იქნას აცილებული ვალების ფალსიფიცირებული ანუღირება ან უიმედო ვალების „დამალვა“.

გარდა ამისა, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს სარეალიზაციო ან უკანდასაბრუნებელ საქონელზე. ეს არ უნდა ჩაირთოს რეალიზაციაში ან დებიტორული დავალიანებაში, არამედ მიიჩნევა მარაგის ნაწილად, რომელიც იმყოფება „მომხმარებლის დაქვემდებარებაში“.

დებიტორულ დავალიანებათა დადასტურების აუდიტი. აღრიცხული რეალიზაციის მავნებლები დებიტორული დავალიანების დადასტურებისათვის ასს-ში გათვალისწინებულია ე.წ. პირდაპირი დადასტურების პროცედურა. ყველაზე საიმედო მტკიცებულებას უზრუნველყოფს დებიტორული დავალიანების ნაშთის არსებობასა და აღრიცხული ნაშთების სიზუსტეზე შედარება. ეს პროცედურა გულისხმობს აუდიტორის მიერ პირდაპირი კონტაქტების დამყარებას დამკვეთის მომხმარებლებთან (კლიენტებთან) გადასახდელი თანხების უშუალო დადასტურების გზით (მიზნით).

დადასტურების უსაფრთხოების ჩატარების საჭიროებაზე გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტორი ხელმძღვანელობს ასს 505 -ის მე-2 პუნქტის დებულებით: აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, აუცილებელია თუ არა გარეშე მხარეებთან დადასტურების პროცედურის გამოყენება საკმარისი და შესაფერისი მტკიცების დასასაბუთებლად. ამ გადაწყვეტილების მიღებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს არსებითობა, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკის შეფასების დონე და ის, თუ როგორ შეამცირობს სხვა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურებიდან მიღებული მტკიცებულება აუდიტორულ რისკს მისაღებ დაბალ დონემდე, ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მტკიცებისათვის.

თუ დებიტორული დავალიანების თანხები არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისათვის და არსებობს იმის საფუძველი, რომ დებიტორებისაგან პასუხი მოვა, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს დებიტორული დავალიანების ანგარიშგების ნაშთებზე ან ამ ანგარიშგების ცალკეულ გატარებებზე პირდაპირი დასტურის მოპოვების პროცედურა.

თუ მოსალოდნელია, რომ დებიტორები მოთხოვნას არ უპასუხებენ, აუცილებელია ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება. როგორიცაა, მაგ., ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომ პერიოდში საწარმოში მოსული ფულადი სახსრების მიმოხილვა, ან რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურებისა და საქონლის გაგზავნის ხელმოწერილი დოკუმენტაციის შემოწმება.

აუდიტის დამკვეთები იშვიათად ამბობენ უარს დასტურის მოთხოვნის გაგზავნაზე, ვინაიდან დადასტურება შაბლონური პროცედურაა და ამავე დროს მტკიცებულებების მოპოვების ეფექტური საშუალებაა. თუ სხვა მტკიცებულებები არ არსებობს, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს პირობითი დასკვნის საჭიროების საკითხი დებიტორული დავალიანების ნაშთის არსებობასა და სიზუსტეზე და შესაფერისი მტკიცებულების უქონლობის ნიადაგზე.

დადასტურების პროცედურის ჩატარების ვადები და დასტურის ფორმა. ვინაიდან პირდაპირი დადასტურების პროცედურა ნაშთებს, ანუ ბალანსის მონაცემებს ეხება, იდეალურ შემთხვევაში ეს პროცედურა საანგარიშგებო წლის ბოლოს უნდა ჩატარდეს. პრაქტიკაში, თუ აუდიტორისაგან ითხოვენ აუდიტის დადგენილ ვადაში დამთავრებას, შეიძლება ეს იმას ნიშნავდეს, რომ დადასტურების პროცედურა წლის დამთავრებამდე ერთი-ორი თვით ადრე ჩატარდება და პასუხები „წინასწარ“ მოვა.

ასეთ შემთხვევაში აუცილებელია, რომ აუდიტორმა განიხილოს წერილის გაგზავნის თარიღსა და წლის დამთავრების თარიღს შორის დროის ინტერვალში მაკონტროლებელ ანგარიშებში აღნიშნული ცვლილებების დასაბუთებულობის საკითხი.

ასს 505-ის თანახმად, აუდიტორს შეუძლია ორი ტიპის დასტურის მოთხოვნის გამოყენება:

- დადებითი – მომხმარებელს თხოვენ, რომ პირდაპირ აუდიტორმა დაუდასტუროს ეთანხმება თუ არ ეთანხმება დავალიანების ნაშთს;

- უარყოფითი – მომხმარებელს თხოვენ, რომ პასუხი მხოლოდ იმ შემთხვევაში გამოგზავნოს, თუ არ ეთანხმება დავალიანების ნაშთს;

- დადებითი დასტური უფრო საიმედო მტკიცებულებას უზრუნველყოფს, ვიდრე უარყოფითი. დადასტურების ფორმის შერჩევა დამოკიდებულია რისკის აუდიტორულ შეფასებაზე. დადებით ფორმას მაშინ ენიჭება უპირატესობა, როდესაც კონტროლისი რისკის შეფასება მაღალია. ზოგჯერ დასტურის ორივე ფორმა ერთობლივად გამოიყენება.

აუდიტორი მოთხოვნის წერილს აგზავნის და თავად აკონტროლებს მის შედეგებს. აუცილებელია, რომ აუდიტორმა დამოუკიდებლად შეამოწმოს მომსახურების მისამართები. თუ დასტურის მოთხოვნის პასუხი არ მოვა, ჩვეულებრივ, აუდიტორი შესხენების წერილს აგზავნის იმ დებიტორებთან, რომლებმაც პასუხი არ გამოგზავნეს შესაბამის ვადაში. თუ დასტური მოთხოვნის პასუხი მაინც არ მოვა, აუდიტორმა უნდა მიმართოს ალტერნატიულ პროცედურებს, ან მოცემული მუხლი (თანხა) მიიჩნიოს შეცდომად.

დადასტურების პროცესის შედეგები აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შემდეგი მონაცემებით:

- პასუხის ხვედრითი წილი პროცენტებში;
- შეუსაბამოების რაოდენობა;
- განსხვავებების გამოკვლევის ღონისძიებების შედეგები;

- შესაბამისი თანხების არსებობა.

რეალიზაციის მოცულობის შემოწმების ანალიზი. ეს არის სამეურნეო საქმიანობის შედეგების შეფასების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი განმსაზღვრელი მაჩვენებელი.

პროდუქცია საზოგადოებრივ აღიარებას პოულობს მისი მოხმარების პროცესში. ე.ი. საწარმოო პროცესის დამთავრება არ ნიშნავს იმას, რომ წარმოებული პროდუქტი (საქონელი) საზოგადოებას სჭირდება ან აკმაყოფილებს მასზე წაყენებულ მოთხოვნებს. ამასთან, აძლევს ბიზნესმენს მისთვის დამაინტერესებელ მოგებას. ამდენად, საქონელმა უნდა დაამტკიცოს, რომ იგი სახმარ ღირებულებას შეადგენს და ბაზრის მოთხოვნას აკმაყოფილებს. ამის დამტკიცება მხოლოდ მის გაცვლას შეუძლია. აქედან გამომდინარე, რეალიზაციის მოცულობის აუდიტი შედეგების შეფასების განმსაზღვრელი მაჩვენებელია.

რეალიზაციის მოცულობაში ანალიზისათვის კონკრეტული პერიოდისათვის შეიტანება:

- საწყისი ნაშთები, რომლებიც საანგარიშგებო პერიოდში გაიგზავნა და ანაზღაურდა მყიდველის მიერ;

- საანგარიშგებო პერიოდამდე გაგზავნილი პროდუქცია, რომელიც გაგზავნილია საანგარიშგებო პერიოდში განაღდების ვადების შესაბამისად;

- საანგარიშგებო პერიოდამდე გაგზავნილი პროდუქცია, რომლის განაღდების ვადა ადრე იყო, მაგრამ სხვადასხვა მიზეზებით მისი განაღდება მოხდა საანგარიშგებო პერიოდში;

- საანგარიშგებო პერიოდში განაღდებული პასუხისმგებლობის ქვეშ შენახული პროდუქცია;

- საანგარიშგებო პერიოდში გამოშვებული გაგზავნილი და განაღდებული (ანაზღაურებული) პროდუქცია.

ყველა ჩამოთვლილი მაჩვენებლების მიხედვით შეიძლება ფაქტორები გავაერთიანოთ შემდეგ ჯგუფებში: პროდუქციის გამოშვების, ფასების ცვლილების საწყისისა და გაგზავნილი საქონლის ნაშთების ცვალებადობაზე. მასასადამე, რეალიზებული პროდუქცია არითმეტიკულად უდრის გაგზავნილ პროდუქციას გამოკლებული განაღდებული (გადახდილი) პროდუქციის ნაშთების ცვალებადობა, აღნიშნულიდან გამომდინარე, რეალიზაციის მოცულობის გასაანგარიშებლად (გამოსაანგარიშებლად) შეიძლება შევადგინოთ შემდეგი ფორმულა: $N^P = N^T + (N^{n1} - N^{n2})$, რომელიც ფაქტორთა დანაწილების შედეგად შეიძლება გარდაიქმნას $N^P = N^T + (N^{r1} - N^{r2}) + (N^{n1} - N^{n2})$; ასევე ეს

ფორმულაც ფაქტორთა შემდგომი დანაწილების (დანაწევრების) შედეგად შეიძლება გარდაიქმნას და იქნება:

$$N^P = N^T + (N^{r1} - N^{r2}) + (N^{I01} - N^{I02}) + (N^{II01} - N^{II02}) + (N^{III01} - N^{III02}),$$

სადაც N^P — არის რეალიზებული პროდუქცია;

N^T — სასაქონლო პროდუქცია;

$(N^{r1} - N^{r2})$ — გაგზავნილი საქონლის ნაშთის ცვალებადობა;

$(N^{01} - N^{02})$ — განადღებული (გადახდილი) საქონლის ნაშთის ცვალებადობა;

$(N^{I01} - N^{I02})$ — გაგზავნილი საქონელი, რომლის გადახდის ვადა ჯერ არ დამდგარა;

$(N^{II01} - N^{II02})$ — გაგზავნილი საქონელი, რომლის გადახდის ვადა გადასცილდა (უკვე იყო);

$(N^{III01} - N^{III02})$ — პასუხისმგებლობის ქვეშ მყოფი საქონელი.

ნაშთებზე ფაქტორთა ცვლილების გავლენის დასადგენად ავიღოთ მინაცემები და შევადგინოთ ანალიზური ცხრილი, (იხ. მომდევნო გვერდზე).

აღნიშნული მონაცემების თანახმად, რეალიზაცია შესრულებულია 1,27; ანუ აბსოლუტური გადახრა არის 700 (70 000 ლარი), რომელიც შედგება: პროდუქციის გამოშვება+100, ფასების ცვლილება+10,2, პროდუქციის ნაშთების ცვალებადობა - 428 და სხვა დანარჩენი+70. აქედან გამომდინარე, პროდუქციის მოცულობის (გამოშვების გავლენა იქნება - $0,18\% = 100/55300 \times 100$; ფასების ცვლილების - $0,19\% = 102/55300 \times 100$; საწყობისა და გაგზავნილი ნაშთების - $0,77\% = 428/55300 \times 100$; შემოწმება: $1,27\% = 0,13 + 0,18 + 0,19 + 0,77$.

ნაშთებზე ფაქტორთა ცვლილების გავლენის დასადგენად ავიღოთ მონაცემები და შევადგინოთ ანალიზური ცხრილი

ცხრილი № 9

	გემ- მით	ფაქ- ტო- ბრი- ვად	გვემიდან გადახრა (+,-)				
			სულ	მათ შორის ცვლილებების ხარჯზე			
				პროდუქციის გამოშვების	ფასე- ბის	ნაშ- თის ცვა- ლე- ბადო- ბა	სხვა დანა- რჩენი
რეალიზაცია (ფაქტობრივი)	55300	56000	+700	+100	+102	-428	+70

სასაქონლო (გასა- ყიდი) პროდუქცია	52100	52200	+100				
რეალიზაცია (გეგ- მიურ) ფასებში	52700	52702	+102				
პროდუქციის ნა- შთების ცვალება-	900	870	-30				
დობა წლის და- საწყისში							
წლის ბოლოს	1108	650	458				

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის

თემა (თავი 8) – ძირითადი სამეურნეო ოპერაციების აუდიტი

1. აუდიტორული კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების შერჩევა
2. ტესტებისა და ოპერაციების ტერმინის გაგების განმარტება
3. შერჩევის კონტროლის რისკის სახეები და მათი ზოგადი მოკლე დახასიათება
4. შერჩევის პროცესის ასახვა და დაკვირვების მიმოხილვა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში
5. შერჩევის ტესტირება და შერჩევის შედეგების შეფასება
6. არსებობისა და რისკის დონის გაგების მიმოხილვა
7. არსებობის დონის წინასწარი შეფასება
8. უზუსტობის აღმოუჩენელი რისკის მისაღებ დონემდე დაყვანის პროცედურის მიმოხილვა და პირობითი გაანგარიშება
9. რაში მდგომარეობს არასაკმარისი და ზედმეტი საიმედოობის რისკის გაგება
10. ერთობლივი დაკვირვებებისა და ერთობლიობის შერჩევის მაჩვენებლების გაგება-განმარტებები
11. რისკის სახეების დახასიათება
12. შრომის ანაზღაურების ციკლის აუდიტი
13. შრომის ანაზღაურების კონტროლის პროცედურის მიმოხილვა
14. შრომის ანაზღაურების კონტროლის ტესტების მიმოხილვა (და გაანგარიშება)
15. შესყიდვების ციკლისა და ფულადი სახსრების ნაშთების აუშლიტის გაგების განმარტებები

16. შესყიდვების, საქონლის მიღების და მასთან დაკავშირებული ოპერაციების დოკუმენტაციის წარმოების, გაფორმების და შემოწმების მიმოხილვა

17. დებიტორულ და კრედიტორულ დავალიანებათა აუდიტის ჩატარების მიმოხილვა

18. ფულადი სახსრების ნაშთების აუდიტის ჩატარების მიმოხილვა

19. ბანკებთან ურთიერთობის დოკუმენტაციის წარმოებისა და აუდიტის ჩატარების მიმოხილვა

20. რეალიზაციისა და ამონაგების ციკლის აუდიტი (მიმოხილვა)

21. რეალიზაციის ოპერაციების უზუსტობის შესაძლებლობათა დახასიათება

22. აღრიცხული რეალიზაციის სისწორის შემოწმება.

თავი 9. აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემთა აუდიტორული შემოწმების საკითხები

§1. ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის შემოწმება

შემეცნებითი საშუალებების, ხერხების, მეთოდების ერთობლიობა, რომელსაც იყენებს აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის გამოკვლევისათვის, წარმოადგენს ჩასატარებელი სამუშაოს მეთოდიკის საფუძველს. კვლევის მეთოდიკის ცვალებადობა დამოკიდებულია შესამოწმებელი საწარმოს თავისებურებებსა და კლიენტთან დადებულ ხელშეკრულებაზე.

სამუშაოს წინასწარი (ორგანიზაციული) ეტაპის დამთავრების შემდეგ, რომლის დროსაც გამხორციელდა საწარმოს გაცნობა, დაიდო ხელშეკრულება აუდიტორი შემოწმების შესახებ, შედგა აუდიტის გეგმა და პროგრამა, შესწავლილი იქნა სადამფუძნებლო და სხვა დოკუმენტები (დირექტორის ბრძანებები, კრების ოქმები და ა.შ.), აუდიტორი სწავლობს საწარმოს ანგარიშგებას ამ ანგარიშგების დარღვევის პოზიციიდან გამომდინარე, მაჩვენებლების შეუსაბამობას, ანგარიშგების დადგენილ ფორმებში ცვლილებების არსებობას.

ყურადღებით შეისწავლება ბუღალტრული აღრიცხვის შედარებით ძირითადი მნიშვნელოვანი განაყოფები, ხოლო დანარჩენი მოწმდება ზოგადად. ასეთი შემოწმება მნიშვნელოვანია, რადგანაც საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს მრავალი შეცდომა და უკანონო მოქმედებები წარმოდგენილი დოკუმენტების პირველივე გაცნობისას.

აუდიტორის საქმიანობის ძირითად მიზანს წარმოადგენს ეკონომიკური სუბიექტების ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის დადგენა და მათ მიერ შესრულებული ფინანსური და სამეურნეო ოპერაციების შესაბამისობა ნორმატიულ აქტებთან. ანგარიშგების ძირითად ფორმას წარმოადგენს ბუღალტრული ბალანსი. ამიტომ, აუდიტორული შემოწმებისას უნდა დადგინდეს ბალანსის მაჩვენებელთა თანმიმდევრულობა. ბალანსის მუხლების მონაცემები უნდა დადასტურდეს ინვენტარიზაციის შედეგებით. ბალანსის მუხლების თანხა საფინანსო, საგადასახადო და საბანკო ორგანოებთან ანგარიშსწორების მიხედვით უნდა იქნეს შეთანხმებული მათთან და გაიგივებული. დასკვნითი ბალანსის მაჩვენებლები უნდა შეესაბამებოდეს ბრუნვას და ნაშთს მთავარი წიგნის ან სხვა ანალოგიური რეგისტრების ან-

გარიშების მიხედვით. ბალანსის მონაცემები წლის დასაწყისში და წლის ბოლოს უნდა იყოს შეჯერებადი. ე.ი. უნდა იქნას ერთი და იგივე მეთოდოლოგიით გაანგარიშებული.

თუ შემოწმებას დაეწევათ პირველადი დოკუმენტებიდან, მაშინ საჭიროა ჯერ დაზუსტდეს ოპერაცია სწორად არის თუ არა შესაბამის ანგარიშში გატარებული. ანგარიშის დებუტისა და კრედიტის მონაცემები (ან საჭიროების მიხედვით ნაშთები) და მაჩვენებლები სტანდარტების შესაბამისად არიან თუ არა ბალანსის აქტივის (ა) და პასივის (ბ) მუხლებში შეტანილი (განზოგადებული).

შემოწმების თვალსაზრისით თუ რამდენად სწორად არიან თვით ბალანსში სტრუქტურულად ისინი (აქტივისა და პასივის მონაცემები) განაწილებული, შეიძლება გაკეთდეს ბალანსის სისწორის შემოწმებისა და აუდიტის ჩატარების სქემა, რომელიც შემდეგ სახეს მიიღებს (ანგარიშთა ცვლილების გამო შიფრები შეიძლება ერთმანეთს არ დაემთხვეს).

ცხრილი 10

აქტიური ანგარიშები	ანგარიშის №	პასიური ანგარიშები	ანგარიშის №
I ჯგუფი		I ჯგუფი	
ძირითადი საშუალებები	2000	საწესდებო (სააქციო კაპიტალი)	5100
კაპ. დაბანდებები დაუთმავრებული	2000	პარტნიორობა კაპიტალი	5200
მოგების გამოყენება	5310	ძირითადი საშუალებების ცვ- ეთა მოგება და ზარალი	2200 5300
		რეზერვების ფონდი	5400
II ჯგუფი		II ჯგუფი	
მასალები	1620	კრედიტები და სხვა საშუა- ლებათა მოზიდული წყარო- ები	3200
ძირითადი წარმოება	7000		
მზა პროდუქცია	1690		
III ჯგუფი		III ჯგუფი	
რეალიზაცია	6000	ანგარიშსწორება მომწოდებ- ლებთან და მოიჯარებთან	3100
საღარი	1100	ანგარიშსწ-ბა ბიუჯეტთან	3300
ანგარიშსწორების ანგა- რიში	1200	ანგარიშსწ-ბა სოცანარიცხ.	3370
დანარჩენი ანგარიშები	1290	ანგარიშსწორება ხელფასით	3130
ბანკში			
მოკლევადიანი	1400	სხვა ვალდებულებანი	3190
მოთხოვნები			

ბალანსის ფორმა და შინაარსი საბაზრო ეკონომიკის, ბასს ფედერაციის მოთხოვნების და ახალი ანგარიშგებათა გეგმის შესაბამისად. ბალანსის ფორმის და შინაარსის აუდიტორული შემოწმებისას საჭიროა განვიხილოთ ბალანსის შედგენის წესები, რომლებიც ტრადიციულად ფინანსური ანგარიშგების №1 ფორმად ითვლება.

ბასს 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ მუხლი 53 მიუთითებს, რომ „ყოველმა საწარმომ, თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, განცალკევებულად ასახოს თუ არა ბალანსში გრძელვადიანი და მიმდინარე აქტივები და გრძელვადიანი და მოკლევადიანი ვალდებულებები“. თუ საწარმო ასეთ დაყოფას არ ირჩევს, მაშინ საბალანსო მუხლების წარდგენა ხდება მათი ლიკვიდურობის მიხედვით. ამგვარად, არჩევანი საწარმოს გასაკეთებელია. ჩვენ მიზანშეწონილად მივიჩნევთ ვურჩიოთ ყველა საწარმოს, ვინც წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით წარადგენს, გამოიყენოს აქტივების და ვალდებულებების გრძელვადიან და მოკლევადიან (მიმდინარე) აქტივებად და ვალდებულებებად დაყოფა. ასეთი დაყოფა ეფუძნება იმ გარემოებას, რომ საწარმოს მიმდინარე აქტივების და მოკლევადიანი ვალდებულებების გრძელვადიანი აქტივებისა და ვალდებულებებისაგან გამოიჯნულად წარმოდგენა საშუალებას იძლევა შეფასდეს საწარმოს ისეთი მნიშვნელოვანი ფინანსური მაჩვენებლები, როგორიცაა მისი ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა. ანუ ბალანსში ასეთი სახით წარმოდგენილი ინფორმაცია სასარგებლოა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთათვის. გარდა ამისა, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საწარმო არ აირჩევს აქტივებისა და ვალდებულებების ასეთ კლასიფიკაციას, ის, ბასს 1-ის 54-ე მუხლის შესაბამისად მაინც ვალდებულია თითოეული საბალანსო მუხლისათვის მოახდინოს განცალკევებული ასახვა ბალანსის შედგენის დღიდან 1 წლის ვადაში მისაღები ან გადასახდელი თანხებისა 1 წლის შემდეგ მისაღები ან გადასახდელი თანხებისაგან.

ბასს 1-ის 57-ე მუხლი განმარტავს, თუ რა შემთხვევაში შეიძლება ჩაითვალოს აქტივი მიმდინარე აქტივად (ანუ საბრუნავ საშუალებად). კერძოდ, ამ განმარტებით მიმდინარეა აქტივი, თუ:

ა) ნავარაუდევია მისი რეალიზაცია ან აქტივი განკუთვნილია გასაყიდად ან მოხმარებისათვის ჩვეულებრივი საწარმოო ციკლის განმავლობაში;

ბ) ძირითადად გამოიყენება საეკოლოგიური დანიშნულებით ან მოკლევადიანი მიზნებისათვის და მისი რეალიზაცია ივარაუდება ერთი წლის განმავლობაში;

გ) ეს არის ფულადი სახსრები ან მისი ექვივალენტები, რომელთა გამოყენება არ არის შეზღუდული.

ცხადია, თუ აქტივი ამ განმარტებას ვერ აკმაყოფილებს, ის არ უნდა ჩაითვალოს გრძელვადიან კრედიტად.

მიმდინარე, ანუ მოკლევადიან აქტივებს მოქმედი ანგარიშთა გეგმით შესაძლებლობათ 1100-1900 ჯგუფებში შემავალი ანგარიშები. მიმდინარე აქტივების მაგალითებია: ნელღეული და მოთხოვნები ანგარიშვალდებული პირების მიმართ - ა) კრიტერიუმის თანახმად; მზა პროდუქცია და საეკოლოგიური მოთხოვნები - ბ) კრიტერიუმის თანახმად; მოკლევადიან დებოზიტებზე განთავსებული სახსრები გ) კრიტერიუმის შესაბამისად. გრძელვადიან აქტივებს შეესაბამება 2100, 2300, 2400, 2500 ჯგუფში შემავალი ანგარიშები. მათ რიცხვს მიეკუთვნება ყველა ძირითადი საშუალება და არამატერიალური აქტივი, ინვესტიციები შეკავშირე საწარმოებში და სხვა.

ბასს 1-ის მე-60 მუხლის მიხედვით, მოკლევადიანია ვალდებულება, თუ:

ა) მისი დაფარვა მოსალოდნელია მიმდინარე საწარმოო ციკლის განმავლობაში; ან

ბ) ის უნდა დაიფაროს ბალანსის შედგენის თარიღიდან 12 თვის განმავლობაში.

ვალდებულებები, რომლებიც ამ განმარტებას ვერ აკმაყოფილებენ, კლასიფიცირდებიან როგორც გრძელვადიანი ვალდებულებები. ანგარიშთა გეგმიდან მოკლევადიან ვალდებულებებს შეესაბამებიან 3100-3400 ჯგუფების ანგარიშები, ხოლო გრძელვადიანს - 4100-4400 ჯგუფის ანგარიშები. გადასახადები ბიუჯეტში, ვალდებულებები მიმწოდებლის წინაშე, გადასახდელი ხელფასები - ყველა ისინი მოკლევადიანი ვალდებულებებია, ხოლო ბანკში კრედიტი, თუ ის 3 წლის ვადითაა აღებული გრძელვადიანი ვალდებულებათა. ასევე, გრძელვადიანი ვალდებულებებია, მაგალითად, სალიზინგო (ფინანსური იჯარის) ვალდებულებები და საპენსიო უზრუნველყოფის ანარიცხები.

აქტივებისა და ვალდებულებების სწორად კლასიფიკაციისათვის (მოკლევადიანი და გრძელვადიანი) ბუღალტერმა უნდა იცოდეს შემდეგი:

- საქონელი, მზა პროდუქცია და სხვა რეალიზაციისათვის განკუთვნილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგი მოკლევადიან აქტი-

ვად უნდა ასახოს მაშინაც კი, თუ საკარაუდოა, რომ მათი რეალიზაცია მთლიანად არ მოხდება (ვერ მოესწრება) ბალანსის შედგენის თარიღიდან ერთი წლის განმავლობაში;

- თუ საწარმო აღარ იყენებს ძირითად საშუალებებს და გადაწყვეტილი აქვს მისი რეალიზაცია, მაშინ ის გადაყვანილ უნდა იქნას სასაქონლო-მატერიალურ მარაგში და აისახოს როგორც მოკლევადიანი აქტივი. მაგ., ვთქვათ, სარეკლამო კომპანიას გააჩნდა რიზოგრაფი, რომელსაც იყენებდა სარეკლამო ბუკლეტების დასაბეჭდათ. შემდგომში მისი პროფილი შეიცვალა და გახდა საკონსულტაციო კომპანია. რიზოგრაფი მას აღარ ესაჭიროება და სურს მისი გაყიდვა. ასეთ შემთხვევაში უნდა გატარდეს: დ-ტი 1610 კ-ტი 2150 რიზოგრაფის ნარჩენი ღირებულებით. თუ რიზოგრაფის გაყიდვის შემდეგ კომპანიას გადაწყვეტილება ჯერ არ მიუღია, მაშინ ეს გატარება არ მოხდება;

- მომწოდებლის წინაშე დავალიანება უნდა აისახოს მოკლევადიან ვალდებულებად იმ შემთხვევაშიც კი, თუ საწარმო, თავისი ფინანსური მდგომარეობიდან გამომდინარე, ვარაუდობს, რომ ვერ შეძლებს მის დაფარვას ბალანსის შედგენიდან 1 წლის განმავლობაში. ოღონდ ეს არ ეხება ისეთ დავალიანებას, როდესაც მიმწოდებლებთან მიღწეული და გაფორმებულია შეთანხმება ვალის გადაღების შესახებ 12 თვეზე მეტი ხნით. ასეთ შემთხვევაში მოკლევადიანი ვალდებულება რეკლასიფიცირდება, როგორც გრძელვადიანი. ბუღალტრულ გატარებას ექნება სახე: დ-ტი 4220 კ-ტი 3110 გადავადებული ვალის ოდენობით. ბაას 1-ს 66 მუხლში ჩამოთვლილია ის მუხლები, რომლებიც იმდენად განსხვავდებიან თავიანთი შინაარსითა და ფუნქციით, რომ აუცილებლად მიიჩნევა მათი ცალ-ცალკე წარდგენა ბალანსში. ყველა ისინი ასახულია ბალანსის წარმოდგენილ რეკომენდირებულ ფორმაში. ამ მუხლებთან ერთად ჩვენ მიზანშეწონილად ჩავთვალეთ დამატებით ცალკე აგვესახა რამდენიმე მუხლი: მაგალითად, წინასწარ გაწეული ხარჯი, გადავადებული შემოსავალი, მისაღები დარიცხული მოთხოვნები და გასაცემი დარიცხული ვალდებულებები (იგულისხმება დივიდენდები, პროცენტები, მოგების წილი ერთობლივი საქმიანობიდან). საწარმოს შეუძლია განცალკევებულად (გამოყოფილად) ასახოს სხვა მუხლებიც, თუ მათ მიიჩნევს არსებითად თავისი სპეციფიკიდან გამომდინარე, რადგან როგორც ბასს 1-შია აღნიშნული „სტანდარტი არ განსაზღვრავს ბალანსის ელემენტების წარდგენის ფორმატს ან თანმიმდევრობას“ (68 მუხლი). ფაქტიურად ეს მუხლი საწარმოს ანიჭებს უფლებას

თავად აირჩიოს ბალანსის ფორმატი, რა თქმა უნდა სტანდარტის სხვა მოთხოვნების დაცვის პირობით.

ქართველ სპეციალისტებს შორის შეიძლება შეეხედეთ მსჯელობას, თუ რა თანმიმდევრობით უნდა განლაგდეს ბალანსში მისი ელემენტები. ბასს I ითხოვს, რომ განლაგება მოხდეს საბალანსო მუხლების ლიკვიდურობის მიხედვით, მაგრამ არ განსაზღვრავს, ჯერ მოკლევადიანი მუხლები იქნას წარმოდგენილი და შემდეგ გრძელვადიანი, თუ პირიქით. ზემოაღნიშნული ნმ-ე მუხლიდან გამომდინარე, ეს მენეჯერის ან ბუღალტრის სურვილზეა დამოკიდებული, ამიტომ კამათი ამის შესახებ მიგვაჩნია არა არსებითად. ჩვენ უპირატესობას ვანიჭებთ ბალანსში ჯერ მოკლევადიანი, ხოლო შემდეგ გრძელვადიანი მუხლების წარმოდგენას.

გავრცელებულია მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ბალანსი და ანგარიშგების სხვა ფორმები არ უნდა შეიცავდეს ნულოვან მუხლებს. მიუხედავად ამისა, მართლაც, ფინანსურ ანგარიშგების ფორმებში არ შეიტანება ნულის ტოლი მუხლების სახელწოდებები, ეს მოსაზრება მაინც საკამათოა. ამიტომაც მოთხოვნა მათი ამოღების შესახებ აუცილებლად არ მიგვაჩნია.

გარდა იმ ინფორმაციისა, რომელიც აისახება უშუალოდ ბალანსში, ბასს-ებით მოითხოვება ზოგიერთი სახის დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა ახსნა განმარტებით შენიშვნებში. მაგალითად, მოითხოვება, რომ საწარმომ გააშუქოს საბალანსო მუხლების ქვეჯგუფები, თუ კი ეს მიზანშეწონილია მათი შინაარსისა და არსებობის მოთხოვნიდან გამომდინარე. მოითხოვება, აგრეთვე, თითოეული რეზერვის შინაარსისა და დანიშნულების აღწერა, ერთეული აქციის ნომინალური ღირებულების (ან მისი არსებობის ფაქტის) მითითება, აქციონერთა (პარტნიორთა) უფლებების, პრივილეგიებისა და შეზღუდვების გაშიფრვა და სხვა.

რამდენიმე რეკომენდაცია ბალანსის სწორად შედგენისათვის:

- საბალანსო მუხლში „ფულადი სახსრები“ შეიტანება მაღალი ლიკვიდური მოკლევადიანი ინვესტიციებიც, რომლებიც ითვლებიან ფულადი სახსრების ექვივალენტად;

- საეაჭრო მოთხოვნები (1410 ანგარიში) ბალანსში ისახება საეჭრო ვალების კორექტირების თანხის (1415 ანგარიში) გამოკლებით;

- მიმწოდებლისათვის გაცემული ავანსები აისახება მუხლში „სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები“, ხოლო მყიდველებისაგან (დამ-

კეთებისაგან) მიღებული ავანსები - მუხლში „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“.

- საბალანსო მუხლში „წინასწარ გაწეული ხარჯი“ შეიტანება წინასწარ გადახდილი გადასახადებიც, მათ შორიც, დღგ (3340) ანგარიში) და გადახდილი აქციზი (3360 ანგარიში);

- ძირითადი საშუალებები (2100 ჯგუფის ანგარიშები) აისახება ბალანსში მათი ცვეთის (2200 ჯგუფის ანგარიშები) გამოკლებით.

- არამატერიალური აქტივები (2500 ჯგუფის ანგარიშები) აისახებიან მათი ამორტიზაციის (2600 ჯგუფის ანგარიშები) გამოკლებით;

- არ შეიძლება საწარმოს ბალანსზე ერთდოულად გააჩნდეს როგორც გადავადებული საგადასახადო აქტივი (2340 ანგარიში), ასევე გადავადებული მოგების გადასახადი (4210 ანგარიში). ამიტომ თუ, საწარმოს გასულ წელს ჰქონდა გადავადებული მოგების გადასახადი, ხოლო მიმდინარე წლის შედეგებით მიიღო გადავადებული საგადასახადო აქტივი, მათ ერთმანეთი უნდა „გადახურონ“.

- საბალანსო მუხლებში „მოკლევადიანი სესხები“ და „გრძელვადიანი სესხები“ შეიტანება მხოლოდ პროცენტის სასესხო ვალდებულებები. უპროცენტო სესხები უნდა აისახოს მუხლებში „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“ და „სხვა გრძელვადიანი ვალდებულებები“.

- უმცირესობის წილი ივსება მხოლოდ კონსოლიდირებული ბალანსის შედგენისას.

ფინანსური ანგარიშგების მეორე უმთავრეს ფორმას წარმოადგენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, რომლის სწორად შევსებაზე დიდად არის დამოკიდებული საწარმოს რეალურ ფინანსურ მდგომარეობაზე უტყუარი დასკვნის გაკეთება (წარმოდგენის შექმნა).

მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შედგენის საკითხები განხილულია ბასს-1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ 75-85 მუხლებში. მუხლების რაოდენობრივი სიმცირის მიუხედავად, ისინი განსაზღვრავენ იმ საანგარიშგებო მუხლების ჩამონათვალს, რომელთა ასახვა უშუალოდ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში აუცილებელია (სხვა მუხლები კი შეიძლება აისახოს ან თვით მოგების და ზარალის ანგარიშგებაში, ან ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში). ეს მუხლებია:

ა) ამონაგები;

ბ) მოგება ან ზარალი მიმდინარე საოპერაციო საქმიანობიდან;

- გ) ფინანსური დანახარჯები;
- დ) კაპიტალ-მეთოდით აღრიცხული შვილობილი საწარმოების და ერთობლივი საწარმოების მოგების და ზარალის წილი;
- ე) საგადასახადო ხარჯი;
- ვ) უმცირესობის წილი (კონსოლიდირებული ანგარიშგების შედგენისას);
- ზ) მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან;
- თ) განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები;
- ი) საანგარიშგებო პერიოდის წმინდა მოგება და ხარჯები.

ფინანსური ანგარიშგების ფორმის წარდგენა უნდა ხდებოდეს წელიწადში ერთხელ მაინც (ზოგიერთი იშვიათი გამონაკლისის გარდა). ბასს-1, მუხლი 52 მიუთითებს, რომ „საწარმო ფინანსური ანგარიშგება უნდა მოამზადოს გამოსაქვეყნებლად ბალანსის შედგენის თარიღიდან 6 თვის განმავლობაში“. თუ ფინანსური ანგარიშგება არ იქნა დროულად მომზადებული, ის კარგავს სარგებლიანობის თვისებას. საქართველოში საწარმოთა არაკონსოლიდირებული წლიური ფინანსური ანგარიშგების მომზადება-წარდენისათვის დაწესებულია 3 თვე.

ბასს-1 მიხედვით, მუხლი 29, ფინანსურ ანგარიშგებაში ყველა არსებითი მუხლი წარმოდგენილი უნდა იყოს განცალკევებით, ზოლო არსებითი თანხები უნდა გაერთიანდნენ ფუნქციის ამ შინაარსის მიხედვით. ე.ი. უნდა მოხდეს მათი აგრეგირება. ამგვარად, ანგარიშგებაში არარსებითი (ურთიერთგადაფარული) თანხების ცალ-ცალკე ასახვა არ მოითხოვება. იმის შეფასება, არსებითია თუ არა ესა თუ ის მუხლი, შესაძლოა საკმაოდ სუბიექტური აღმოჩნდეს. ბასს-ის ოფიციალური განმარტებით ინფორმაცია არსებითია, თუ მის ასახვას შეუძლია გავლენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. ამგვარად, არსებითობის განმარტება არ შეიცავს მკაცრ კრიტერიუმებს. რა თქმა უნდა, არსებითობის განსაზღვრისას მხედველობაში მიიღება იმ მუხლის შინაარსი და თანხობრივი სიდიდე, რომლის ცალკე გამოყოფა ან სხვა მუხლთან აგრეგირება განიხილება კონკრეტულ შემთხვევაში, მაგრამ საბოლოო გადაწყვეტილება მაინც ემყარება განუსაზღვრელ ფაქტორებს და ამიტომ მთლიანად დამოკიდებულია ანგარიშგების შემდგენელი პირების პროფესიულ გამოცდილებაზე. მოვიყვანთ ასეთ მაგალითებს: საწარმოს ფულადი სახსრების ოდენობა ბალანსის შედგენის თარიღისათვის, რა თქმა უნდა, მნიშვნელოვანი ინფორმაციაა. დავუშვათ, ისე მოხდა, რომ საწარმოს, რომლის საბალანსო მუხლი, როგორც წესი, რამდენიმე ათასი რიგისაა. 01 იანვრისათვის

საბანკო ანგარიშებზე და სალაროში მხოლოდ უმნიშვნელო თანხა აღმოჩნდა, ეთქვათ 30 ლარი. უნდა ასახოს თუ არა საწარმომ ფულადი სახსრების მუხლი განცალკევებულად თუ უნდა მიუერთოს სხვა მიმდინარე აქტივებს? მეორე მაგალითი: საწარმოს ბალანსზე გააჩნია ძირითადი საშუალებები 25 000 ლარის ნარჩენი ღირებულებით, რომელთაგან 5 000 ლარს შეადგენს კონსერვაციის რეჟიმზე გადაყვანილი ძირითადი საშუალებების ღირებულება. უნდა აისახოს თუ არა ცალკე მუხლებად კონსერვაციის რეჟიმზე გადაყვანილი ძირითადი საშუალებები? ჩვენი აზრით, ორივე შემთხვევაში პასუხი დადებითი უნდა იყოს, მაგრამ შესაძლოა განსხვავებული მოსაზრების არსებობა კონკრეტული სიტუაციის გარემოებიდან გამომდინარე.

ფულადი რესურსების მართვა ნებისმიერი საწარმოს საქმიანობაში ძალიან მნიშვნელოვანი ნაწილია. საწარმო შეიძლება მომგებიანი იყოს, მაგრამ ფულადი სახსრების გაუაზრებელმა გამოყენებამ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობაზე მნიშვნელოვანი უარყოფითი ზეგავლენა შეიძლება მოახდინოს. ცნობილია ბევრი მაგალითი, როდესაც რენტაბელური საწარმო ფულადი სახსრების არასწორმა განკარგვამ მძიმე ფინანსურ მდგომარეობაში ჩააყენა საბრუნავი საშუალებების უკმარისობის გამო.

კინაიდან ფინანსური ანგარიშგების მთავარი მიზანი მდგომარეობს, რომ დაეხმაროს მის მომხმარებლებს სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მიღებაში, ცხადი ხდება, რომ გარდა ბალანსისა (რომელიც ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშგებო თარიღისათვის) და მოგება-ზარალის ანგარიშგებისა (რომელიც ასახავს საქმიანობის ეფექტურობას საანგარიშგებო წლის მანძილზე), საჭიროა ისეთი საანგარიშგებო უწყისიც, რომელიც მომხმარებელს მისცემს ინფორმაციას, თუ როგორ, რა წყაროებიდან გამოიმუშავენ საწარმო ფულად სახსრებს და რა მიმართულებებით ახორციელებს მათ ხარჯვას. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება, რომელიც „საშუალებას აძლევს მომხმარებელს შეაფასოს საწარმოს წმინდა აქტივებში მომხდარი ცვლილებები, მისი ფინანსური სტრუქტურა (ლიკვიდობისა და გადახდისუნარიანობის ჩათვლით) და საწარმოს შესაძლებლობა – დროულად მოახდინოს რეაგირება ფულადი სახსრების რაოდენობრივ მხარეზე შეცვლილი ვითარების და პირობების შესაბამისად“ (ბასს-7, მუხლი 4). ამ ანგარიშგების საფუძველზე „მომხმარებელი განსაზღვრავს მომავალი პერიოდებისათვის ფულადი სახსრების ნა-

კადების მოძრაობის სიდიდეს, დროულობას და საიმედოობას“ (ბას-7, მუხლი 5).

ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებაში აისახება საანგარიშგებო პერიოდში ფულადი სახსრების და მათი ეკვივალენტების შემოსვლა და გასვლა (ე.წ. ფულადი სახსრების ნაკადი), რომლებიც დაჯგუფებული უნდა იქნას 3 ნაწილად: საოპერაციო, საინვესტიციო და საფინანსო საქმიანობად. სწორედ ასეთი სახით დაჯგუფება უზრუნველყოფს მომხმარებელს სათანადო სარგებლიანობის მქონე ინფორმაციით.

§2. საფინანსო და ძირითადი კაპიტალის ასახვის სისწორის შემოწმება

საწარმოს დამფუძნებლებთან (აქციონერთა საზოგადოების აქციონერებთან, სამეურნეო ამხანაგობის მონაწილეებთან, კოოპერატივის, ამხანაგობის, სააქციო საზოგადოების წევრებთან და ა.შ.) ანგარიშსწორებათა ყველა სახის შესახებ ინფორმაცია განზოგადებულია ანგარიშზე „ანგარიშსწორებანი დამფუძნებლებთან“. მის სუბანგარიშზე აისახება ანგარიშსწორებათა მდგომარეობა, როგორც საწარმოს საწესდებო ფონდში შენატანების მიხედვით, ასევე შემოსავლებზე გადახდების მიხედვით და სხვა. ასევე ამ ანგარიშში შეიტანება:

- აქციონერული საზოგადოების შექმნისას აღრიცხვაზე აიყვანება აქციებზე ხელმოწერ პირთა ვალდებულებების თანხა;

- მონაწილეთა წილი საწესდებო კაპიტალში შეუძლიათ შეიტანონ ფულადი საშუალებების, ასევე შენობების, ნაგებობების, არამატერიალური აქტივების და ა.შ. სხვა ქონების სახით. დამფუძნებელთა მიერ ფაქტობრივი შენატანების თანხა;

- „საიჯარო ძირითადი ხელშეკრულებები“ აღრიცხვაში შეიტანება აღნიშნული შენობების, ნაგებობების და მოწყობილობათა ღირებულებები.

საწარმოს საკუთრებაში ნატურალური ფორმით წარმოდგენილი ქონება აიღება შემოსავალში საწესდებო ფონდის შენატანების ანგარიშზე, ხელშეკრულებაში მონაწილეთა შეფასებით. თუ ასეთი ქონება დროებით გამოყენებისათვის არის გათვალისწინებული, მაშინ საწესდებო ფონდში შენატანები (აქციებზე გადახდა) განისაზღვრება ვადის შესაფერისი იჯარის თანხით, ასევე შესაძლოა დამფუძნებელთა მიერ საარენდო გადახდებიდან გამოძინარე, დადგენილი ვადისა და წესის შესაბამისი თანხით იქნეს მიღებული (ჩათვლილი).

დამფუძნებლებთან ანგარიშსწორების განხორციელებაში აუცილებელია დადგინდეს დამფუძნებლებმა საწარმოს საწესდებო კაპიტალში რა სიდიდის წილი შეიტანეს და შეიტანეს თუ არა თავისდროულად. ამასთანავე, გათვალისწინებული უნდა იქნეს მომქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნები, რომლებიც რეგლამენტს საზღვრავს შენატანების წესზე, ვადებსა და სიდიდეზე საწარმოს სახელმწიფო რეგისტრაციის მომენტიდან.

აუდიტორი აგრეთვე ამოწმებს, საწესდებო კაპიტალის ფორმირების ბუღალტრულ გატარებათა შედგენის სისწორეს და პირველად დოკუმენტებში ჩანაწერების შესაბამისობას სააღრიცხვო რეგისტრატთან და მთავარ წიგნში ჩანაწერებთან.

ძირითადი საშუალებების აუდიტი მოიცავს ორ ძირითად მომენტს, სახელდობრ, ადგენს ძირითადი საშუალებების შედგენილობაში საწარმოს შესაბამისი აქტივების ჩართვის სისწორეს და მათი შეძენის, ცვეთის, ექსპლუატაციიდან გასვლის სწორად ასახვას.

შემოწმების პროცესში დგინდება, მიღებულია თუ არა ზომები ძირითადი საშუალებების დასაცავად. ამისათვის გამოავლენენ, დანიშნულნი არიან თუ არა საწარმოს ხელმძღვანელის ბრძანებით მატერიალურად პასუხისმგებელი პირები, რომლებიც პასუხს აგებენ ძირითადი საშუალებების დაცულობაზე, დადებულია თუ არა მათთან წერილობითი შეთანხმებები (სრულ ინდივიდუალურ მატერიალურ პასუხისმგებლობაზე). არის თუ არა უზრუნველყოფილი მატერიალურ ფასეულობათა დაცულობა შესაბამისი პირობებით, სახელდობრ: შესანახად დასაკეტი სათავსოებით, კარადებით, სეიფებით და ა.შ. ამასთან, ისინი აღჭურვილი უნდა იყვნენ სახანძრო დაცვითა და სიგნალიზაციით.

თუ საწარმოში ძირითადი საშუალებების რაოდენობა დიდი არაა, მაშინ საჭიროა მათი მიყოლებითი მთლიანი შემოწმება, მაგრამ თუ რაოდენობა მნიშვნელოვანია, მაშინ ძირითადი საშუალებები უნდა დაიყოს ჯგუფებად, რომელთა შემოწმება უნდა იყოს ცალ-ცალკე მთლიანი (მაგ., სატრანსპორტო საშუალებები, პერსონალური კომპიუტერები, ავეჯი და სხვა). განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს ძირითად საშუალებათა წლის ბოლოს შემოსულ ობიექტებს, ისინი უნდა შეფასდეს საწარმოს პროფილის შესაბამისობით და შეძენის აუცილებლობით.

ძირითადი საშუალებების არსებობა მოწმდება საინვენტარო ბარათების, საინვენტარო აღწერების და ფაქტობრივი არსებობის საფუძველზე. ძირითადი საშუალებების ობიექტების ფაქტობრივმა შე-

მოწმებამ ასევე უნდა დაადასტუროს, რომ საწარმოში არ არსებობს აღურიცხავი ძირითადი საშუალებები.

ფინანსური შედეგების ასახვის, ზოგიერთი გადასახადის მიხედვით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების, ასევე ძირითადი საშუალებების მიხედვით ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის სისწორე დამოკიდებულია ძირითადი საშუალებების შეფასების სისწორეზე. ასეთი დამოკიდებულება განსაკუთრებით გამოვლინდება ინფლაციური პროცესების მიმდინარეობისას. ამიტომ, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს ძირითადი საშუალებების შეფასების სისწორის შემოწმებას. ხელმძღვანელობს რა ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატიული დოკუმენტებით, რომლებიც განსაზღვრავს ძირითადი საშუალებების შეფასების სისწორეს აღრიცხვაში, ასევე ამ საშუალებების აღდგენითი ღირებულების და გადაფასების შედეგებს, აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს შექმნილია თუ არა კომისია ძირითადი საშუალებების მიღებაზე და მისი შედეგების გაფორმებაზე, გაფორმებულია თუ არა ძირითადი საშუალებების ყიდვა-გაყიდვის ხელშეკრულებები ობიექტების ღირებულების მითითებით, გაფორმებულია თუ არა სახელშეკრულებო ფასების ოქმები, დამფუძნებლების მიერ ძირითადი საშუალებების საწესდებო კაპიტალის შენატანებში სწორად არის თუ არა ნაჩვენები პირველადი ღირებულება ძირითადი საშუალებების მიღება-გადაცემის აქტებში, სწორად არის თუ არა ჩატარებული ძირითადი საშუალებების გადაფასება, მითითებულია თუ არა ობიექტის ღირებულება იჯარის ხელშეკრულებაში, ძირითადი საშუალებების გრძელვადიანი იჯარით მიღებისას გამოსყიდვის პირობები, სწორად არის თუ არა ასახული პირველადი ღირებულება ობიექტზე დაშენების, რეკონსტრუქციის ან ნაწილობრივი ლიკვიდაციის და ა.შ. გაწეული ხარჯები, (შედეგები) სწორად არის თუ არა განსაზღვრული დამთავრებული სამშენებლო ობიექტების საინვენტარო ღირებულება.

ძირითადი საშუალებების შემოსვლა და გასვლა (მიღება-გაცემა) სათანადო წესით უნდა გაფორმდეს და აისახოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ამიტომ შემოწმებისას აუცილებელია ყურადღება მიექცეს შემდეგს:

- დამფუძნებლის მიერ საწესდებო კაპიტალში ძირითადი საშუალებების მიხედვით შენატანებში მოცემული უნდა იყოს მათი სრული ჩამონათვალი პირველადი ღირებულების, ცვეთის თანხის და ფასის მითითებით. ასევე ძირითადი საშუალებების ობიექტებზე უნდა იყოს ტექნიკური დოკუმენტაცია მთლიანად;

- თუ ძირითადი საშუალებები შეძენილია კომპლექტებით (მაგ., ავეჯი), ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის საინვენტარო ბარათში აუცილებლად უნდა იყოს მოცემული კომპლექტში შემავალი საგნების დასახელება;

- უცხოური საშუალებებით შეძენილი ძირითადი საშუალებების, ობიექტების პირველადი ღირებულება უნდა აღირიცხოს ეროვნულ ვალუტაში გადატანილი კურსით;

- კაპიტალური მშენებლობის ობიექტები, რომლებიც იმყოფებიან დროებით ექსპლუატაციაში, მუდმივ ექსპლუატაციაში შესვლამდე არ შეიტანებიან საწარმოს ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში, მაგრამ აღირიცხებიან როგორც დაუმთავრებელი კაპიტალური დაბანდებები;

- მიმდინარე იჯარაში მყოფი ძირითადი საშუალებები უნდა აღირიცხოს ბალანსგარეშე ანგარიშზე „საიჯარო ძირითადი საშუალებები“;

- ძირითადი საშუალებების გაყიდვისას უნდა დადგინდეს საბაზრო ღირებულება, რომელიც (როგორც წესი) არ უნდა იყოს საბალანსო ღირებულებაზე ნაკლები;

- ძირითადი საშუალებების უვარგისობის, მათი აღდგენითი რემონტის ჩატარების შესაძლებლობის ან არაეფექტურობის განსაზღვრისათვის, ასევე ჩამოწერისა და აუცილებელი დოკუმენტაციის გაფორმებისათვის, ხელმძღვანელის ბრძანებით უნდა შეიქმნას მუდმივმოქმედი კომისია;

- მოწყობილობა, რომელიც ჩამოიწერება ახლის მშენებლობასთან, მოქმედი საწარმოების გაფორმებასთან ან რეკონსტრუქციასთან დაკავშირებით, უნდა აისახოს რეკონსტრუქციისა და ტექნიკური გადაიარაღების გეგმაში;

- დაშლილი ძირითადი საშუალებების ყველა ვარგისი კვანძები და დეტალები უნდა იქნას მატერიალურ ფასეულობათა შესაბამის ანგარიშებზე შემოსავალში აღებული;

- ძირითადი საშუალებების უსასყიდლოდ გადაცემისას, ისინი ექვემდებარებიან დამატებითი ღირებულების გადასახადით და სპეცგადასახადით დაბეგვრას. ამ გადასახადის გადამხდელები უნდა იყვნენ ძირითადი საშუალებების გადამცემი მხარე.

ერთ-ერთ ელემენტს, რომელიც ექვემდებარება შემოწმებას ძირითადი საშუალებების აუდიტის ჩატარების დროს, წარმოადგენს ამორტიზაციის დარიცხვა. იგი უნდა განხორციელდეს დადგენილი ნორმების შესაბამისად. ამიტომ, აუდიტორი ამოწმებს ნორმების გა-

მოყენების სისწორეს, კინაიდან პრაქტიკაში ხშირად ნორმების არასწორი განსაზღვრით დარიცხული ამორტიზაცია შეიტანება პროდუქციის თვითღირებულებაში. თუ საწარმო ძირითადი საშუალებების ცალკეულ ობიექტებს გასცემს იჯარით, მაშინ მათზე დარიცხული ცვეთა უნდა იქნეს რეალიზაციის გარეშე ხარჯების შემადგენლობაში, ხოლო მიღებული საიჯარო გადასახადი ასევე მიეკუთვნება რეალიზაციის გარეშე შემოსავლებს.

ძირითადი საშუალებების ცვეთა დაერიცხება მათი სამსახურის ნორმატიული ვადის ან იმ ვადის განმავლობაში, როცა ძირითადი საშუალებების საბალანსო ღირებულება მთლიანად გადატანილია თვითღირებულებაში, რომლის შემდეგაც ცვეთის დარიცხვა უნდა შეწყდეს (ამჟამად მოქმედი წესის შესაბამისად).

ზოგიერთ შემთხვევაში საწარმოს შეუძლია გამოიყენოს ძირითადი საშუალებების აქტიური ნაწილის ცვეთის აღრიცხვის დაჩქარებული მეთოდი ახალი პროგრესული პროდუქციის გამოშვების გადღების მიზნით. ამასთანავე, საამორტიზაციო ანარიცხების წლიური ნორმა არ შეიძლება გაიზარდოს ორჯერ უფრო მეტად. დაჩქარებული მეთოდით დარიცხული საამორტიზაციო ანარიცხები გამოიყენება მკაცრად განსაზღვრული მიზნობრივი დანიშნულებით. არამიზნობრივი გამოყენებისას ამორტიზაციის დამატებითი თანხა ექვემდებარება გადასახადით დაბეგვრას.

ძირითადი საშუალებების აღრიცხვის მდგომარეობის შესწავლისას ყურადღება უნდა მიექცეს მათი ეფექტურობის გამოყენების საკითხებს. ამისათვის ხორციელდება ფონდუკუგების მაჩვენებლების დინამიკის, განახლების კოეფიციენტების, ცვეთის, ძირითადი საშუალებების ვარგისიანობის და სხვა ეფექტურობის მაჩვენებლების ანალიზი. აუცილებელია აგრეთვე განისაზღვროს გამოუყენებელი მოწყობილობების არსებობა, მათი ხარისხობრივი მდგომარეობა და უსარგებლო (უშოქმედო) ქონების რეალიზაციისათვის ღონისძიებები ძირითადი ფონდების, არასამეურნეო გამოყენების და სხვა დარღვევების გამოსაწველად. საჭიროა შერჩევითი ინვენტარიზაციის ჩატარება, რის შედეგადაც შეიძლება გამოვლენილ იქნეს საწარმოს მუშაკებზე ძირითადი საშუალებების დარღვევით გადაცემის ფაქტები, მათგან იჯარაზე გადასახადების ამოღების დამალვის გარეშე ან შრომის ანაზღაურების ფონდის შემცირების მიზნით.

განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გამახვილდეს თუ როგორ მიმდინარეობს იჯარით აღებული საშუალებების აღრიცხვა. მიმდინა-

რეარენდის დროს იჯარით აღებული ქონება უნდა დაუბრუნდეს იჯარის გამცემს, ხოლო მოიჯარეს მხოლოდ ქონების ფლობის უფლება.

არამატერიალური აქტივების და ძირითადი საშუალებების ობიექტების საინვენტარო ღირებულებით კალკულირება, რომელიც მოიცავს ყველა ფაქტიურ დანახარჯს მათ აგებაზე, აშენებაზე, შეძენაზე და დანახარჯების იმ მდგომარეობის დაყვანმდე, როცა ისინი ვარგისია დაგეგმილი მიზნებისათვის, ამასთან ობიექტების ღირებულებაში შეიტანება: შესასყიდი ღირებულება, ტრანსპორტირების ხარჯები, დატვირთვაზე და გადმოტვირთვაზე, ტვირთის დაზღვევაზე და შენახვაზე, ბაჟები, გადასახდელები და მოსაკრებლები, დოკუმენტების გაფორმებაზე გაწეული გადასახდელების ჩათვლით (იმპორტირებულ ძირითად საშუალებებზე), ასევე მონტაჟის და დადგმის ღირებულება და ხარჯები, რომლებიც აუცილებელია არამატერიალური აქტივების და ძირითადი საშუალებების ობიექტების სამუშაო მდგომარეობაში მოსაყვანად.

გრძელვადიანი ინვესტიციების აღრიცხვის შემოწმების ჩატარებისას აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს დაუმთავრებელი წარმოების სამშენებლო სამუშაოებზე, მოწყობილობის მონტაჟზე, რომლებიც არ აღიღებენ ძირითადი საშუალებების ღირებულებას, ამასთან ერთად მიწის ნაკვეთების, ბუნებრივი და არამატერიალური რესურსების აღრიცხვის სისწორესა და დაუმთავრებელი სამშენებლო ობიექტების საინვენტარო ღირებულების განსაზღვრის სისწორეზე.

ბალანსის აქტივის განაყოფის ძირითადი კაპიტალის შემადგენლობაში არამატერიალური აქტივები წარმოადგენენ განზოგადებულ ცნებას, რომელიც გამოიყენება საწარმოს აქტივთა ჯგუფის აღსანიშნავად (სამეურნეო საშუალებები, რომლებსაც საწარმოსათვის ღირებულება გააჩნია). ე.ი. არამატერიალური აქტივები შეიცავს საშუალებების ღირებულებას, რომელთაც არა აქვთ საგნობრივ-ბუნებრივი ფორმა, მაგრამ სარგებელი მოაქვთ საწარმოსათვის ან ქმნიან პირობებს ნორმალური მუშაობისათვის და შემოსავლის მიღებისათვის. მათში აისახება პატენტების, ლიცენზიების, საავტორო უფლებების, „ნოუ-ჰაუ“-ს, სეაჭრო მარკებისა და სხვა კანონიერი უფლებებისა და პრივილეგიების ღირებულება (მათ შორის, მიწით, წყლით და სხვა ბუნებრივი რესურსებით, შენობა-ნაგებობებით სარგებლობის უფლების ღირებულება).

„ნოუ-ჰაუ“ - ეს არის საწარმოს მიერ დაგროვილი მეცნიერული და ტექნიკური ცოდნა, საწარმოო გამოცდილება. ეს ცნება

მეტისმეტად ფართოა. ის მოიცავს კომერციულ, ადმინისტრაციულ, საწარმოო, სამეცნიერო და სხვა სახის ინფორმაციებს გამოცდილების, ჩვევების, პროფესიული ცოდნის შესახებ, რომლებიც აუცილებელია ამა თუ იმ სახის წარმოების ორგანიზაციისათვის.

მეორე ცნება „გუდვილი“ - „ფირმის ღირებულება“ საჭიროებს გარკვეულ განმარტებას. ის წარმოიქმნება მოქმედი საწარმოების შესყიდვის მომენტში. ასეთ შემთხვევაში საწარმოები იყიდება ან შეისყიდება არა მათი საბალანსო ღირებულების მიხედვით, არამედ საბაზრო ფასით საწარმოს შემოსავლებიდან, წარმოებული პროდუქციის პრესტიჟიდან და სხვა ფაქტორებიდან გამომდინარე. საწარმოს შესასყიდი ღირებულების გადამეტება ყველა მისი აქტივების მიმდინარე ღირებულებზე წარმოადგენს „ფირმის ფასს“, რომელიც ბუღალტრულ აღრიცხვაში გაითვალისწინება როგორც არამატერიალური აქტივების ერთ-ერთი შემადგენელი ნაწილი. საწარმოს ღირებულების ნამეტი მის საბალანსო ღირებულებაში აისახება ანგარიშის „არამატერიალური აქტივები“ - ის დებეტში და იფარება საამორტიზაციო ანარიცხებით (პირობითად ათი წლის განმავლობაში).

საწარმოს არამატერიალური აქტივების აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისას შემოწმებელმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს შემდეგზე:

- არამატერიალური აქტივებად არ ჩაითვალოს მოქალაქის ინტელექტუალური და საქმიანი თვისებები, მისი კვალიფიკაცია და შრომიუნარიანობა, რამდენადაც ისინი არ შეიძლება გასხვისებული და გადაცემული იქნეს სხვა პირებზე;

- არამატერიალური აქტივები აღრიცხვაში ასახული უნდა იქნას კვლავწარმოების ხელშემწყობი ფორმის (ნიშნის) მიხედვით, თვით არსებობის ფაქტი გაფორმებული უნდა იქნეს დოკუმენტურად (ფულად ერთეულში). მაგ., თუ შეიტანება მიწით სარგებლობის უფლება, მაშინ მისი შემოსავალში აღების საფუძველს წარმოადგენს შესაბამისი დოკუმენტაცია, რომელიც ასაბუთებს დამფუძნებლის უფლებას მიწის ნაკვეთზე და მისი საწარმოს სარგებლობაში გადაცემის ფაქტს. უფლების შეძენა (მიღება) გამოგონების, სასარგებლო მოდელების, სამრეწველო ნიმუშების გამოყენებაზე დადასტურებული უნდა იქნეს შესაბამისი სალიცენზიო ხელშეკრულებით, რომლებიც რეგისტრირებულია საპატენტო უწყებაში; ნოუ-ჰაუს შეძენისას საწარმოს უნდა ჰქონდეს მისი გამოსახულების ან აღწერის დამადასტურებელი საბუთი. სააქტორო უფლების შეძენა განხორციელდეს

მხოლოდ იურიდიულ ურტიერთობაში სრულფასოვანი და ძალაში შესული ხელშეკრულების საფუძველზე;

- არამატერიალური აქტივები, რომლებიც აისახებიან აღრიცხვაში, შესული უნდა იქნას შესაბამისი სათანადო შეფასებით. მაშასადამე, საწესდებო კაპიტალში დაბანდებისას არამატერიალური აქტივების ღირებულების შეფასება ხორციელდება მხარეთა შეთანხმების მიხედვით, ფაქტიურად გაწეული დანახარჯებიდან გამომდინარე. თუ არამატერიალური აქტივები მიღებულია სხვა საწარმოებისაგან და პირებისაგან, მაშინ მათი შეფასება ხდება საექსპერტო დაზუსტებით;

- საწარმოების მიერ არამატერიალური აქტივების მიღების ფაქტი დოკუმენტურად უნდა იქნას დასაბუთებული. დოკუმენტი, რომელიც თავისი ხასიათით შეესაბამება ძირითადი საშუალებების მიღების ფაქტს, აფიქსირებს საწარმოში მისი შემოსავლისა და ექსპლუატაციაში შეყვანის ფაქტს და მოიცავს არამატერიალური აქტივის დეტალურ აღწერას, მის პირველ ღირებულებას, საამორტიზაციო ანარიცხების ნორმის შიფრს, ამორტიზაციის ნორმას, მომსახურების ვადას, ქვედანაყოფებს, სადაც შეიძლება გამოყენებულ იქნას ობიექტი და სხვა მონაცემებს. ამ დოკუმენტის შედგენაში უშუალო მონაწილეობა უნდა მიიღონ ტექნიკურმა სპეციალისტებმა;

ამორტიზაციის დარიცხვა არამატერიალური აქტივების ობიექტებზე ხორციელდება სხვადასხვა ხერხით (ან საერთოდ არ დაერიცხება). არამატერიალური აქტივის სახიდან გამომდინარე თუ შესაძლებელია არამატერიალური აქტივის სასარგებლო სამსახურის ვადის დადგენა, რომლის განმავლობაში ის მოიტანს სარგებელს, მოგებას საწარმოსათვის (მაგრამ არაუმეტეს საწარმოს საქმიანობის ვადისა), მაშინ საამორტიზაციო დანარიცხების თანხა უნდა განისაზღვროს ყოველთვიური ნორმის მიხედვით, რომელიც გაიანგარიშება პირველადი ღირებულებიდან და სასარგებლო სამსახურის ვადიდან გამომდინარე. თუ სასარგებლო სამსახურის ვადის დადგენა შეუძლებელია, მაშინ საამორტიზაციო ანარიცხების ნორმა დგინდება 10 წელზე გაანგარიშებით. არამატერიალური აქტივების ზოგიერთი სახე („ნოუ-ჰაუ“, სასარგებლო ნიშნები და სხვა) არ კარგავენ ღირებულებას დროის გასვლით, და თუ ამაში ეჭვი არ არის, ამორტიზაცია ასეთ შემთხვევაში შესაძლოა საერთოდ არ დაერიცხოს.

ბალანსის აქტივის გარკვეული ნაწილის მუხლების ჯგუფი ახასიათებს საწარმოს ფინანსური დაბანდების სიდიდეს, რომელიც აღრიცხვაში აისახება გაწეული ფაქტიური დანახარჯების სახით. სახელმწიფო ფასიან ქაღალდებზე, ობლიგაციებზე და სხვა ვალდებუ-

ლებათა შეძენაზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯების თანხასა და მათ ნომინალურ ღირებულებას შორის სხვაობა ნებადართულია (ყოველთვიურად) მიეკუთვნოთ სამეურნეო საქმიანობის შედეგებს ამ ქალაქების მიმოქცევის მთელი ვადის განმავლობაში. მასასადამე, თუ საწარმოების მიერ შეძენილი ობლიგაციების შესყიდვის ღირებულება უფრო მეტია (ნაკლებია) მის ნომინალურ ღირებულებაზე, მაშინ ყოველი დარიცხვისას ობლიგაციებით მიღებულ შემოსავალზე ანგარიშით „გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებები“ ხორციელდება შესყიდვისა და ნომინალურ ღირებულებას შორის სხვაობის ნაწილის ჩამოწერა. ჩამოწერილი თანხის სიდიდე უნდა იყოს ისეთი, რომ ობლიგაციების დაფარვის (გამოსყიდვის) მომენტამდე მათი შეფასება უნდა შეესაბამებოდეს ნომინალურ ღირებულებას.

საწარმოს მიერ სხვა სააქციო საზოგადოებისაგან შეძენილი აქციები ასახვენ მის მონაწილეობას ამ საზოგადოებებში (აქციებისაგან განსხვავებით, ობლიგაციები მის მფლობელს არ ანიჭებს სააქციო საზოგადოების წევრის სტატუსს და არ აძლევს ხმის უფლებას), ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში აქციების შეფასება ხდება მათ შეძენაზე გაწეული ფაქტიური დანახარჯების თანხით. ეს დანახარჯები თავის თავში მოიცავენ აქციების შესასყიდ ღირებულებას (ნომინალურ ფასს და პრემიის ან დათმობის თანხას, რომელიც ეძლევა ემიტენტს) და სხვა დამატებით ხარჯებს, რომლებიც დაკავშირებულია საინვესტიციო კონსულტანტის მომსახურების ანაზღაურებასთან, საინვესტიციო შუამავლის (საფინანსო ბროკერის) დაჯილდოებასთან, ფასიანი ქალაქების ოპერაციებთან დაკავშირებული გადასახადების დაფარვასთან.

ფულადი საშუალებების გადარიცხვა აქციების ანაზღაურებაში ხორციელდება შესაბამისი ხელშეკრულების ან სხვა ყიდვა-გაყიდვის გარიგების მაფიქსირებელი დოკუმენტის საფუძველზე. ამ შემთხვევაში ანაზღაურების სამი ფორმა გამოიყენება. პირველ შემთხვევაში მთლიანად გადაიხდება აქციის სრული ღირებულება, რომელიც აღრიცხვაში გატარდება – დებეტი ანგარიში „გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებანი“ და კრედიტი – ანგარიში „ანგარიშსწორების ანგარიში“. მეორე შემთხვევა, თუ აქციები ანაზღაურდება მაშინ დებეტი იქნება ანგარიში „ანგარიშსწორებანი დებიტორებთან და კრედიტორებთან“ (სუბანგარიში „ანგარიშსწორებანი აქციების შეძენაზე“). მესამე შემთხვევა ასევე ნაწილობრივ გადახდას გულისხმობს, მხოლოდ იმ განსხვავებით, რომ ღირებულების ნაწილი ინვესტორს აძლევს უფლებას დივიდენდის მიღებაზე. ამ მდგომარეობის

გათვალისწინებით აქტივის მხარეს მოხვდება მთლიანი გადახდილი თანხა, ხოლო პასივში ზემოაღნიშნული გატარების შესაბამისი თანხის მიღება.

საწარმოს დაბანდებები სხვა ორგანიზაციების აქციებში, წლიური ბუღალტრული ბალანსის შედგენისას, მოცემული უნდა იქნეს საბაზრო ღირებულებით (ფასით), თუ ეს უკანასკნელი ნაკლებია საბალანსო ღირებულებაზე. აქციების საბაზრო ღირებულების (კოტირების) შესახებ ინფორმაციები რეგულარულად ქვეყნდება შესაბამისი ბირჟების მიერ. ამ შემთხვევაში, სხვაობა საბაზრო და საბალანსო ღირებულებას შორის იფარება ფასიან ქაღალდებში დაბანდებათა გაუფასურების რეზერვების ხარჯზე, რომელიც იქმნება ფინანსური შედეგებით.

§3. საბრუნავი საშუალებების, მარაგების ასახვის სისწორის შემოწმება

ბალანსის აქტივის ერთ-ერთი განაყოფი ახასიათებს საწარმოო მარაგების და სხვა საბრუნავი საშუალებების მდგომარეობას.

საწარმოო მარაგი: ნედლეულისა და მასალების ბუღალტერმა უნდა უზრუნველყოს მასალების დამზადების, შემოსავლის, გასავლის და სხვა გაწეული ხარჯების ოპერაციების უტყუარი დოკუმენტური ასახვა და შესაბამის ანგარიშგებასა და რეგისტრებში სწორი გატარება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისას აუცილებელია დადგინდეს:

- აღრიცხვაში მასალების, ნედლეულის, ძირითადი და დამხმარე მასალების, სათბობის, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატების და მაკომპლექტებელი ნაკეთობების, სათადარიგო ნაწილების, ტარა და სხვა მატერიალური რესურსების შეფასების სისწორე. ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნათა შესაბამისად აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში აისახება ისინი აისახებიან ფაქტობრივი ღირებულების მიხედვით, რომელიც განისაზღვრება მათი შეძენის ხარჯიდან გამომდინარე სახელდობრ:

- შეძენაზე კრედიტისათვის პროცენტების, ფასნამატის, საგარეო ეკონომიკური ორგანიზაციების მიერ საკომისიო ჯილდოების, სასაქონლო ბირჟების მომსახურეთა ღირებულების, ბაჟების, ტრანსპორტირების, შენახვის, მოტანის და სხვა გარეშე ორგანიზაციების მიერ მათზე განხორციელებული ხარჯები;

- მასალების აღრიცხვის პირველადი დოკუმენტების გამოყენების სისწორე – მათი შესაბამისობა უნიფიცირებულია პირველად დოკუმენტებთან;

- სასაწყობო მეურნეობის ორგანიზაციის შესაბამისობა საწყობის სპეციალიზაციის მოთხოვნებთან, მასალის შენახვისათვის საჭირო მოწყობილობებისა და ინვენტარის შესაბამისობა, საწყობების უზრუნველყოფა ზომის, წონის, ტარის სხვა ანალოგიური ხელსაწყოებით;

- საწარმოს ბრძანების არსებობა იმ პირობით შორის განსაზღვრის შესახებ, რომლებსაც უფლება აქვთ მასალების გამოთხოვნაზე და საწყობიდან მათ გაცემაზე;

- შემუშავებულია თუ არა საწარმოს ნომენკლატურა საწარმოო მარაგებზე საბალანსო ანგარიშგების მონაცემების მიხედვით;

- დანიშნულია თუ არა ბრძანებით მატერიალურად პასუხისმგებელი პირები (საწყობის გამგე, მოადგილე, მეკუჭნავე) და დადებულია თუ არა მათთან ხელშეკრულება ინდივიდუალურად მატერიალურ პასუხისმგებლობაზე;

- წარმოებს თუ არა საწარმოო-ტექნიკური დანიშნულების პროდუქციის მიღება რაოდენობის და ხარისხის მიხედვით. ხდება თუ არა კომერციული და სხვა აქტების შედგენა მოწოდების და სახელშეკრულებო პირობების დარღვევისას;

- როგორ ხორციელდება საწარმოს ბუღალტერიაში მასალების ბუღალტრული აღრიცხვა, სწორად აისახება თუ არა მასში უფაქტურო მიწოდებები და გზაში მყოფი მატერიალური ფასეულობები;

- როგორ აისახება აღრიცხვაში მასალების რეალიზაციის ოპერაციები და როგორ არის ეს დაკავშირებული საწარმოს მიერ არჩეულ სააღრიცხვო პოლიტიკასთან;

- გამოიყოფა თუ არა საგადასახდლო დოკუმენტებისა და პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტებში დამატებული ღირებულების თუ სხვა გადასახადი;

- როგორ ჩამოიწერება მასალები, მათი გაფუჭების ან დანაკლისის შემთხვევაში და რა ზომები მიიღება დამნაშაისადმი ასეთი ფაქტების დადგენის შემთხვევაში;

- რა ვადებში და როგორი სისრულით ჩატარდება საწარმოში მასალების ინვენტარიზაცია, გაფორმებულია თუ არა მისი შედეგები და როგორ არიან ისინი ასახული ბუღალტრულ არღიცხვაში;

როგორ ხორციელდება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვა, რომელიც მიღებულია პასუხისმგებლობით შენახ-

ვაზე. ღია წესით შენახვის სამშენებლო მასალების აღრიცხვა, რომელიც მიღებულია გადასამუშავებლად.

მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ადრე დამზადებულ მასალებზე წლის განმავლობაში ფასების მნიშვნელოვანი შემცირების ან მათი მორალური ცვეთის და ხარისხის დაცემის გამო დანაკარგების შემთხვევაში შესაბამისად ბუღალტრულ ბალანსში ასახვის დროს დანაკარგების დასაშვები გადახრები. ასევე გასათვალისწინებელია ნედლეულის მარაგების, ძირითადი და დამხმარე მასალების, ნაყიდი ნახევარფაბრიკატების და მაკომპლექტებელი კვანძების ტარის შესაძლო სარეალიზაციო ფასების ცვლილებების შედეგები (ანგარიშში გატარებით „მოგება და ზარალი“).

საწარმოო მარაგი: მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების შემადგენლობაში შედიან შრომის საშუალებები, რომლებიც გამოიყენებიან ერთ წელზე ნაკლები დროის ფარგლებში (მიუხედავად მათი ღირებულებისა), აგრეთვე შრომის საშუალებები, რომელთა ერთეულის ფასი არ აღემატება დადგენილ ლიმიტს, მიუხედავად მათი მომსახურების ვადებისა. შრომის საშუალებების ჩამონათვალი, რომლებიც განეკუთვნებიან მცირეფასიან და სწრაფცვეთად საგნებს, განსაზღვრულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების დებულებაში.

აუდიტორული შემოწმებისას აუცილებელია ყურადღება გამახვილდეს შემდეგზე:

- როგორ ხდება მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების შენახვაზე კონტროლის უზრუნველყოფა მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების მიერ და მათი შენახვის ადგილზე მათი დაცვა;

- დაცულია თუ არა მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების (სპეცტანსაცმელი, სპეცფეხსაცმელი და სხვ.) მომსახურების ნორმატიული ვადები, გამოყენების ვადის დამთავრების შემდეგ ექვემდებარებიან დაბრუნებას თუ ჩამოწერას და ა.შ.;

- სწორად სრულდება თუ არა აღრიცხვა დროებით, არასატიტულო მოწყობილობებისა და დანადგარებისა საწარმოებში, რომლებიც აწარმოებენ ახალ მშენებლობას სამეურნეო მეთოდებით (ასეთებია: კანტორები, საწყობები, ღობეები, გასახდელები და სხვა);

- როგორ იფარება დროებით (არასატიტულო) ნაგებობების ღირებულება და აღრიცხება შესაბამისი ცვეთა ანგარიშზე მათი ექსპლუატაციაში ჩაბარების აქტის შედგენისას. ამასთანავე, მხედველობაში იღებენ დროებითი ნაგებობების და დანადგარების შიდახელისშემწყობი მოწყობილობების მოსალოდნელ ხარჯებს და მასა-

ლების მოსალოდნელ დაბრუნებას. დროებითი ნაგებობების ცვეთა შეიტანება არაკაპიტალური მშენებლობის ზედნადები ხარჯების შემადგენლობაში;

- სწორად დაერიცხა თუ არა მცირეფასიან და სწრაფცვეთად საგნებს ცვეთა და რამდენად შეესაბამება საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკას;

- დროულად ტარდება თუ არა მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნების ინვენტარიზაცია და როგორ ფორმდება მისი შედეგები, ასევე როგორ აღირიცხება მათი რეალიზაციის შედეგები.

მანამ სანამ, გაკეთდებოდეს დასკვნა ბალანსში ნაჩვენებ ანგარიშზე გადარიცხული თანხის ნაშთების შესაბამისობის შესახებ, საჭიროა დარწმუნება იმაში, რომ მონაცემები დასტურდება დაუმთავრებელი წარმოების ინვენტარიზაციის შედეგებით, აგრეთვე სწორადაა თუ არა შეფასებული ნაშთი.

ყოველი თვის ბოლოს დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთის რეალური შეფასების კონტროლს დიდი მნიშვნელობა აქვს მზა პროდუქციისა და დაუმთავრებელ წარმოებას შორის ხარჯების დასაბუთებული განაწილებისათვის, პროდუქციის თვითღირებულების და ფინანსური შედეგების სწორი გაანგარიშებისათვის.

დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთები ინდივიდუალურ საწარმოებში ფასდება ფაქტობრივი საწარმოო დანახარჯებით, თუმცა მრეწველობის დარგებში სერიული და მასობრივი ხასიათის წარმოებაში დაუმთავრებელი წარმოება შეიძლება შეფასდეს ნორმატიული (გეგმიური) საწარმოო თვითღირებულებით. მაშინ საწარმოო ხარჯების ნორმიდან ყოველი გადახრა ჩამოიწერება მზა პროდუქციის თვითწარმოებაზე.

დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების შეფასებისას აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ასევე სხვა დარგობრივი თავისებურებანი, რომლებიც არსებითად მოქმედებენ დაუმთავრებელი წარმოების ხარჯების შემადგენლობაზე.

მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად მზა პროდუქციის ნაშთი შეიძლება შეფასდეს ფაქტობრივი თვითღირებულებით და სააღრიცხვო ფასით (ნორმატიული და გეგმიური თვითღირებულებით). ფაქტობრივი საწარმოო თვითღირებულების სააღრიცხვო ფასებიდან გადახრა, განსაკუთრებით ცალკე უნდა აღირიცხოს, ზოლო ბალანსის შედგენის დროს ისინი შესაბამისად აკლდება ან ემატება ბალანსში შესატან მზა პროდუქციის ნაშთს. ცალკეული შეკვეთებისა და სამუშაოების შესრულებისას შეფასება შესაძლებელია თავისუფა-

ლი ფასებითა და ტარიფებით. მასთან მას უნდა დაემატოს დამატებული ღირებულებაზე გადასახადის თანხა, რომელიც განცალკევებით უნდა აღირიცხოს.

ბალანსის მუხლში „საქონელი“ (შესაბამის ანგარიშზე) აისახება ვაჭრობისა და საზოგადოებრივი კვების საწარმოთა მიერ შეძენილი საქონლის ნაშთების ღირებულებით, მიუხედავად იმისა, თუ საქონელის აღრიცხვის რომელ ვარიანტს იყენებს საწარმო. არარეალიზებული საგაჭრო დათმობისა და დარიცხვის თანხები ბუღალტრულ ანგარიშგებაში (ბალანსში) არ აისახება.

იმპორტით მიღებული საქონლის (მასალების, ნახევარფაბრიკატების, მოწყობილობების და სხვა) ნაყიდობის (შესყიდვის) ღირებულება გამოითვლება კონტრაქტში (ხელშეკრულებაში) გათვალისწინებული ღირებულების, საბაჟო გადასახადების, სატრანსპორტო ხარჯებისა და ტრანსპორტირებასთან დაკავშირებული სხვა ხარჯების მიხედვით.

აღნიშნული მუხლებისა და სხვა ანგარიშების სწორი, უტყუარი წარმოება საანგარიშსწორებო დისციპლინის განმტკიცებას და ვალდებულებების, საგადასახადო ურთიერთობათა შესრულებაზე მეტყველებს. ამდენად, მათი აუდიტორული შემოწმება ფინანსური მდგომარეობისა და საწარმოს პასუხისმგებლობის დახასიათებას წარმოადგენს. ამასთან, მან უნდა გამოავლინოს დებუტორული და კრედიტორული დავალიანებათა დაფარვის, შესაბამისად, ბრუნვადობის დაჩქარების შესაძლებლობები, შეამციროს და აღმოფხვრას დარღვევათა ფაქტები (რისკი). ანგარიშსწორებათა კონტროლის ორგანიზაცია ხელს უწყობს სახელშეკრულებო და საანგარიშსწორებო დისციპლინის განმტკიცებას.

ანგარიშსწორების მდგომარეობის შესწავლა მიზანშეწონილია დაიწყოს ინვენტარიზაციის მასალების ანალიზით, ანგარიშსწორების შედარების აქტივების შემოწმებით. ანგარიშსწორების ინვენტარიზაცია მდგომარეობს შესაბამისი დოკუმენტების მიხედვით ნაშთების გამოყვანასა და აღრიცხვაზე არსებული თანხის დაწერილებით შემოწმებაში. იმის გათვალისწინებით, რომ თვით საწარმოები, უმეტეს შემთხვევაში, ანგარიშსწორების ინვენტარიზაციას ატარებენ დაბალი ხარისხით (ან საერთოდ არ ატარებენ). აუდიტორი ვალდებულია კრედიტორების და დებიტორების ანგარიშსწორების მიხედვით დაადგინოს დავალიანების წარმოშობის ვადები, აუცილებლობის შემთხვევაში უნდა ჩატარდეს ანგარიშების შედარება დებიტორებთან და კრედიტორებთან შედარების აქტის შედგენით.

მყიდველებთან და შემკვეთებთან ანგარიშსწორების აუდიტორული შემოწმებისას საჭიროა დადგინდეს პროდუქციის მოწოდებაზე დაიდო თუ არა ხელშეკრულება, როგორია მყიდველების მიერ დავალიანების დაფარვის რეალობა, სწორად მიმდინარეობს თუ არა „ანგარიშსწორებანი მყიდველებთან და შემკვეთებთან“, - ანალიზური აღრიცხვა.

როცა ანგარიშსწორებები ხდება ვექსილების (თამასუქების) დახმარებით, ანგარიშსწორების სისწორის შესწავლისას აუდიტორმა უნდა გამოყოფს ანგარიშსწორებანი, რომელთა გადახდა ვადებში არ მომხდარა.

ვექსილებით ანგარიშსწორებისას შეიძლება გამოყენებული იქნას უბრალო და გზავნილი ვექსილები. უბრალო ვექსილი - ეს არის ერთი მხარის წერილობითი, ფულადი ვალდებულება გადახდის დროის დადგომისთანავე მეორე მხარეს გადაუხადოს გარკვეული თანხა შესრულებული სავაჭრო გარიგებისათვის, ან შესრულებული სამუშაოსათვის. გზავნილი ვექსილი გამოიწერება კრედიტორის მიერ და შეიცავს ბრძანებას დებიტორისადმი ვექსილში ნაჩვენები თანხა გადაუხადოს მესამე პირს.

დავალების თანახმად (მინაწერის დახმარებით) ვექსილი შეიძლება გამოყენებული იქნას მრავალჯერ. მაშინ ის შეასრულებს უნივერსალური საკრედიტო-საანგარიშსწორებო დოკუმენტის ფუნქციებს.

აქციონერთა საზოგადოებებს შეუძლიათ ფულადი დოკუმენტების შემადგენლობაში ჩათვალონ საკუთარი აქციები, გამოსყიდული აქციონერების მიერ შემდგომი გაყიდვის ან ანულირების მიზნით. შემოწმებისას აუცილებელია დარწმუნება ფულადი დოკუმენტების რეალობაში და დადგენა რომელი საშუალებების ხარჯზე მოხდა მათი ღირებულების გადახდა.

გასათვალისწინებელია, რომ ბუღალტრული ბალანსის შედგენის წინ ხდება უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ყველა ფულად საშუალებებთან დაკავშირებული მუხლების გადაფასება. მათ მიეკუთვნება ქვეყნის ტერიტორიაზე და მის ფარგლებს გარეთ ბანაკებში საწარმოს მიმდინარე სავალუტო ანგარიშზე გახსნილი საშუალებების ნაშთი; ქვეყნის ტერიტორიაზე და საზღვარგარეთის ბანაკებში გახსნილი ფულადი საშუალებების ნაშთი.

საგადასახდელო დოკუმენტები - ვექსილები, აკრედიტივები, ჩეკები და ა.შ. საწარმოს საღარიბოში ფულადი საშუალებების ნაშთი; ფულადი დოკუმენტები; ფულადი საშუალებები გზაში; დებიტორული დავალიანება; დამკვეთთან დებიტორული დავალიანება საქონლის და

მომსახურებისათვის, მიღებული ავანსისათვის, დაზღვევისათვის და სხვა; ფასიანი ქაღალდები (ობლიგაციები, სადეპოზიტო სერტიფიკატი და ა.შ.) იმ სესხების დავალთანება, რომელიც მიიღო საწარმომ სხვა საწარმოებისა და ორგანიზაციებისაგან.

§4. მომავალი პერიოდის ხარჯების სისწორის შემოწმება

ბალანსის აქტივის მუხლი ასახავს მომავალი პერიოდის ხარჯებს, რომლებიც გახარჯულია საწარმოს მიერ და მომავალ საანგარიშო პერიოდში უნდა ჩართონ წარმოების დანახარჯებში. ასეთებია: ძირითადი საშუალებების რემონტისათვის საჭირო ხარჯები, საარენდო გადასახადი, ხარჯები რეკლამისათვის, კადრების მომზადებაზე გაწეული ხარჯები და სხვა.

მომავალი პერიოდის იმ ხარჯების შემოწმებისას, რომლებიც ძირითადი საშუალებების რემონტზე დაიხარჯა, აუდიტორმა უნდა გაამახვილოს ყურადღება იმაზე, თუ როგორი სააღრიცხვო პოლიტიკა მიღებული საამქროში.

თუ სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ბრძანებაში ჩადებულია სარემონტო ფონდის ფორმირება, მაშინ საწარმო ძირითადი საშუალებების რემონტის დასაფინანსებლად წლების განმავლობაში ყოველთვიურად ამ ფონდში გადარიცხავს შესაბამისად თანხებს და ჩართავს მას წარმოების ხარჯებში (თვითღირებულებაში ან აგროვებს ამორტიზაციას).

საწარმოს კაპიტალის ასახვის სისწორის შემოწმებისათვის უპირველეს ყოვლისა, საჭიროა საკუთარი კაპიტალის მოცულობის განსაზღვრა. საწარმოს საკუთარი კაპიტალი ნაჩვენებია ბალანსის პასივის პირველ განაყოფში და შედგება საწესდებო კაპიტალის, რეზერვების, მიზნობრივი დაფინანსებისა და მოგებისაგან.

ბალანსის მუხლში „კაპიტალი“ ასახულია საწესდებო კაპიტალის სიდიდე, რომელიც წარმოიქმნება დამფუძნებლების შენატანების ხარჯზე. დამფუძნებელი დოკუმენტაციის შესაბამისად, სახელმწიფო და მუნიციპალური საწარმოები ამ მუხლში მიუთითებენ საწესდებო ფონდს, ხოლო ინდივიდუალური საწარმოები, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებები და კომანდიტური საზოგადოებები – პირველად (საწყის) კაპიტალს.

საწესდებო კაპიტალი წარმოადგენს საწარმოს (მონაწილეთა, დამფუძნებელთა) ქონებაში მესაკუთრეთა შენატანების ერთობლიობას

ფულად გამოხატულებაში. ამიტომ, პირველ რიგში, მოწმდება ბალანსის პასივის „კაპიტალი“-ს მუხლში ასახული საწარმოს საწესდებო კაპიტალის სიდიდის შესაბამისობა დამფუძნებელი დოკუმენტების მონაცემებთან. მხედველობაშია მისაღები, რომ სააქციო საზოგადოებებში საწესდებო კაპიტალის სიდიდე საანგარიშო წლის განმავლობაში უნდა იყოს უცვლელი. საწესდებო კაპიტალის სიდიდის გაზრდა ან შემცირება შეიძლება მოხდეს საანგარიშგებო წლის განმავლობაში საწარმოს საქმიანობის შედეგების შესწავლის და დამფუძნებელ დოკუმენტებში შესაბამისი ცვლილებების შეტანის შემდგომ.

აქციონერთა საზოგადოების საწესდებო ფონდის გაზრდა შეიძლება ახალი აქციების გამოშვებით ან ადრე გამოშვებული აქციების ნომინალური ღირებულების გაზრდით. აგრეთვე საწესდებო კაპიტალში გაუნაწილებელი მოგების ნაწილის დამატებით; საწესდებო კაპიტალის შემცირება ხდება აქციების ნაწილის გაუქმებით (ანუ-ლირებით) ან აქციების ნომინალური ღირებულების შემცირებით. საწარმოს ზარალის დასაფარად აქციების გამოშვება აკრძალულია.

სააქციო საზოგადოებაში და სხვა წარმოებაში კანონმდებლობის შესაბამისად გაუთვალისწინებელია დანაკარგების და ინვესტირებზე გადასახდელების დასაფარავად რეზერვების შექმნა. საწარმოს მიერ შექმნილი რეზერვის სიდიდე რეგულირდება ნორმატიული აქტებით.

ბალანსის მუხლში „რეზერვები“ აისახება სააქციო საზოგადოების აქციების და სხვა ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციისას მათ ნომინალურ და გასაყიდ ღირებულებას შორის სხვაობა (იგივე წესი მოქმედებს აქციების საფასურად არაფულადი შენატანებისას, როდესაც შენატანების თანხა აღემატება აქციების ნომინალურ ღირებულებას), ასევე საწარმოს მიერ სადამფუძნებლო დოკუმენტების, სამეთვალყურეო საბჭოსა და საერთო კრების გადაწყვეტილებათა შესაბამისად წარმოქმნილი სარეზერვო ფონდები, მათ შორის, საწარმოს განვითარების (კაპიტალური დაბანდებების, წარმოების გაფართოების) ფინანსური ურთიერთობისათვის, სოციალური სფეროს განვითარებისათვის, აგრეთვე მოხმარებისათვის განკუთვნილი სახსრები მუშათა ერთდროული დახმარებისათვის, მედიკამენტების შესაძენად, რეკლამებისათვის და სხვა. აქვე აისახება იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ უსასყიდლოდ გადმოცემული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები. რეზერვები წარმოიქმნება გადასახადების გასტუმრების შემდეგ საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგებიდან.

ისინი წარმოადგენენ საწარმოს საკუთარ სახსრებს და გამოიყენებიან საწარმოს მიერ განსაზღვრული დანიშნულებით. ამ ფონდე-

ბის შექმნის წესი დგინდება მოქმედი კანონმდებლობით და იგი ჩაწერილი უნდა იყოს საწარმოს სადამფუძნებელი დოკუმენტებში.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოწმებისას აუცილებელია დადგინდეს სპეციალური დანიშნულების ფონდების კანონიერება, მისი დარიცხვის სისწორე, მოხმარების ფონდების ხარჯვის სისწორე და დასაბუთება.

საწარმოს უნდა ჰქონდეს მოხმარების ხარჯთაღრიცხვა. ყველა ხარჯზე უნდა იყოს დოკუმენტური მტკიცება.

რეზერვების შექმნისათვის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს ის, რომ მათი შექმნის წესი და ზომა უნდა აისახოს საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ბრძანებაში. ასევე აუცილებელია ამ რეზერვების მიზნობრივი ხარჯვის შემოწმება.

შექმნილი რეზერვების ინვენტარიზაცია ხდება სააღრიცხვო პოლიტიკის შესახებ ბრძანების შესაბამისად.

მუხლში „მიზნობრივი დაფინანსება“ აისახება სახსრების ნაშთები, რომლებიც მიღებულია ბიუჯეტიდან, დარგობრივი და დარგთაშორისი სპეციალური დანიშნულების ფონდებიდან, სხვა საწარმოებიდან და ფიზიკური პირებიდან მიზნობრივი დანიშნულების ღონისძიებების განსახორციელებლად, აქვე შეიძლება იყოს წარმოებასთან დაკავშირებული გრანტები.

მიზნობრივი დაფინანსების საშუალებების გამოყენების შემოწმებისას მხედველობაშია მისაღები, რომ ხარჯვა უნდა მოხდეს დამტკიცებული ხარჯთაღრიცხვის შესაბამისად. აკრძალულია მიზნობრივი საშუალებების გამოყენება არადანიშნულებით.

მოგება, გაუნაწილებელი მოგება, საბალანსო მოგება და მისი გამოყენება ბალანსში და ანგარიშებში აისახება გაშლილად ცალ-ცალკე, რაც აადვილებს მისი გაანგარიშებებისა და სისწორის შესწავლას.

ბალანსის მუხლი „გასული წლების გაუნაწილებელი მოგება“ აისახება იმ შემთხვევაში, როცა არის ბალანსის რეფორმაციის შედეგებზე ინვესტორთა საერთო კრების გადაწყვეტილება ფონდების ფორმირების შესახებ საწესდებო კაპიტალის შეცვლით. თუ საწარმომ საანგარიშო წელი დაამთავრა ზარალით ან დაუშვა მოგებიდან ანაღრიცხების და სხვა ხარჯების მოგების საერთო სიდიდეზე გადამეტება, ეს ბალანსის პასივის პირველ განაყოფში აისახება მუხლში „გასული წლის დაუფარავი ზარალი“, რაც უნდა დაიფაროს დადგენილი წესით.

მუხლში „სამეურნეო წლის ზარალი“ აისახება საწარმოს ზარალი წლის შედეგების მიხედვით. დეკემბრისათვის დასკვნითი

ბრუნებები სამეურნეო წლის ზარალი ჩამოიწერება ანგარიშის „სამეურნეო წლის გაუნაწილებელი მოგება (ზარალი)“ დებეტში, ანგარიშთან „მოგება და ზარალი“ კორესპონდენციით.

საწარმოს წლიური შედეგების განხილვისას მხედველობაში შეიძლება იქნას მიღებული, რომ ზარალის დასაფარავად შეიძლება საწარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგების, რეზერვების, სპეციალური დანიშნულების ფონდების გამოყენება. ამ მუხლში მოცემული თანხები ბალანსის პასივის პირველი განაყოფის ჯამს აკლდება.

სამეურნეო წლის მოგება ასახავს საბოლოო ფინანსურ შედეგს (მოგებას), რომელიც გამოვლენილია საწარმოს ყველა სამეურნეო საფინანსო ოპერაციის საბუღალტრო აღრიცხვისა და ბალანსის საფუძველზე.

შემოწმებისათვის განსაკუთრებით ყურადსაღებია დასაბეგრი მოგების სისწორის დადგენა, რადგანაც საჭიროა საბალანსო მოგებაში ზარალისა და ნორმაზე ზევით დანაკარგების თანხის განსაზღვრა (დაზუსტება-აღდგენა) და საგადასახადო კოდექსით დადგენილი წესის გათვალისწინება.

ანარიცხები მოსალოდნელი ზარალების და გადასახდელებისათვის. ანარიცხები აისახება ბალანსის პასივის მხარეს. საწარმოს მოთხოვნილებიდან გამომდინარე, მათი შექმნა დაშვებულია მოსალოდნელი საექვო მოთხოვნების, მოსალოდნელი ზარალების და გადასახდელების დასაფარავად.

ასეთი რეზერვები შეიძლება შეიქმნას საანგარიშო წლის ბოლოს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგების საფუძველზე, პროდუქციაზე (საქონელზე), სამუშაოზე, მომსახურებაზე ანგარიშსწორების გათვალისწინებით.

ბალანსის მუხლში ანარიცხები საექვო მოთხოვნისათვის აისახება წლის ბოლოს მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანებების) ინვენტარიზაციის საფუძველზე შექმნილი სარეზერვო თანხები სხვა საწარმოებთან, ორგანიზაციებთან, დაწესებულებებთან, ასევე ცალკეულ ფიზიკურ პირებთან ანგარიშსწორებათა მიხედვით, რომელიც იქმნება მევალის ფინანსური მდგომარეობიდან (გადახდის უნარიანობიდან) გამომდინარე.

საექვო მოთხოვნების ანარიცხების (რეზერვის) შექმნით წლის ბოლოს გამოუყენებელი ანარიცხების თანხები უერთდება სამეურნეო წლის მოგებას.

მუხლში ანარიცხები მოსალოდნელი ზარალებისა და გადასახდელებისათვის აისახება საწარმოს მიერ დარეზერვირებული თან-

ზები მოსალოდნელი ხარჯებისათვის, როგორცაა მუშაკთა მომავალი შვებულების ანაზღაურება, რემონტის ფონდის, დასუფთავებისა და კეთილმოწყობის ხარჯები და სხვა.

მოზიდული კაპიტალი და დანარჩენი პასივები. მიღებული კრედიტების და სესხების სისწორის შემოწმება მიზნობრივი დანიშნულების და ვადების მიხედვით. განასხვავებენ მოკლევადიან კრედიტებს და სესხებს და გრძელვადიან კრედიტებს და სესხებს.

მოკლევადიანი კრედიტები და სესხები გაიცემა მიმდინარე საქმიანობის საჭიროებისათვის ერთ წლამდე ვადით. გრძელვადიანი კრედიტები და სესხები კი გაიცემა საწარმოს საწარმოო და სოციალური განვითარების მიზნების განსახორციელებლად (მშენებლობისათვის, ძირითადი ფონდების შესაძენად, წარმოების გაფართოება-სრულყოფის და სხვა მიზნებისათვის).

კრედიტების გაცემასთან და დაფარვასთან დაკავშირებული ყველა საკითხები რეგულირდება საბანკო წესების და საკრედიტო ხელშეკრულებების მიხედვით, რომლებიც ფორმდება მსესხებელ საწარმოს და ბანკს შორის. მასში მითითებულია: დაკრედიტების ობიექტი და კრედიტის ვადა, მისი გაცემის და დაფარვის პირობები და წესი, ვალდებულებების უზრუნველყოფის ფორმები, კრედიტის გაცემასა და დაფარვაზე მხარეთა უფლებები და მოვალეობები. დოკუმენტების ჩამონათვალი და ბანკში მათი წარდგინის პერიოდულობა და სხვა პირობები. ე.ი. დაკრედიტება ხორციელდება კრედიტის გაცემის ძირითადი პრინციპების დაცვით: ვადიანობა, დაბრუნებადობა, გადამხდელობა, მიზნობრივი დანიშნულება და სხვა.

აუდიტორული შემოწმებისას აუცილებელია დადგინდეს:

- რა მიზნებისათვის იქნა გამოყენებული კრედიტი, შეესაბამება თუ არა ეს მიზნები კრედიტის მიღების შესახებ ხელშეკრულების პირობებს;

- კრედიტის დაფარვის სისრულე და თავისდროულობა (ბანკის ამონაწერის საფუძველზე);

- კრედიტის პროცენტულობის გადახდის სისწორე დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად;

- პროდუქციის (სამუშაოს, მომსახურების) თვითღირებულებაში კრედიტზე პროცენტის შეტანის სისწორე, ბანკის კრედიტებზე პროცენტის გადახდა მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად (გარდა იმ სესხებისა, რომლებიც დაკავშირებულია ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური და სხვა საბრუნავი აქტივების შეძენასთან), გად-

ახდის ვადის გაგრძელებასთან დაკავშირებული პროცენტები (კომერციული კრედიტები) შეიტანება თვითღირებულებაში;

- დაბეგერის მიზნით დანახარჯები ვადაგაგრძელებული კრედიტის პროცენტის გადახდაზე არ მიიღებიან;

- სხვა საწარმოებისაგან სესხის მიღების კანონიერება და საფუძვლიანობა, ასევე მათი დაფარვის სისრულე და თავისდროულობა, მიღებული სესხების პროცენტის გადახდაზე გაწეული ხარჯების ჩამოწერის სისწორე;

- თუ სესხის გამცემ საწარმოს ამისათვის არ აქვს შესაბამისი ლიცენზია, მაშინ სესხის მიმღებმა საწარმომ უნდა გადაიხადოს პროცენტები მის გამოყენებაზე მის განკარგულებაში დარჩენილი მოგების ხარჯზე.

მოზიდული კაპიტალის ერთ-ერთ სახეს წარმოადგენს ვალდებულებები მუშა-მოსამსახურეების წინაშე, რომელიც ასახავს დარიცხულ, მაგრამ ჯერ კიდევ გაუცემელ ხელფასს. შრომის ანაზღაურების მიხედვით ანგარიშსწორებების აუდიტორული შემოწმება მოიცავს საკითხთა ფართო წრეს. მის ამოცანას წარმოადგენს ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის დაცვის შემოწმება. სახელდობრ, შრომის ანაზღაურების, მასზე დაკავებების დარიცხვის და შრომის ანაზღაურების მიხედვით ანგარიშსწორებათა ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების სისწორის შემოწმება.

შემდეგ შეისწავლება ამ ვალდებულებებთან დაკავშირებული პირველადი დოკუმენტების უტყუარობა, მათი შევსების სისრულე, შესაბამისობა ხელფასის დარიცხვის და გადახდის ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნებთან. შრომის სანარდო ანაზღაურებისას განისაზღვრება სატარიფო განაკვეთების და კონტრაქტის პირობების, ნორმების და შეფასებების გამოყენების სისწორე და ბოლოს, შრომის ანაზღაურების პირველად დოკუმენტებში თანამდებობის პირების ხელმოწერების არსებობა. ყურადღება უნდა გამახვილდეს არის თუ არა დოკუმენტებში წანაშალები, შესწორებები და ა.შ.

საშუალო დროის აღრიცხვის ტაბულების, განრიგების და შრომის ანაზღაურების დარიცხვის სხვა პირველადი დოკუმენტების მონაცემები უნდა შეჯერდეს პირადი შემადგენლობის აღრიცხვის მონაცემებთან, დადგინდეს ზომ არ არის ამ დოკუმენტებში მოგონილი (ყალბი) პირების შეტანის ან თანხების განმეორებითი დარიცხვის შემთხვევები, აქვე უნდა დაზუსტდეს არის თუ არა არითმეტიკული გაანგარიშებები სწორად ჩატარებული პირველად დოკუმენტებში და საანგარიშგებო უწყისებში.

პრემიების დასაბუთებულობა და სისწორე; დამატებითი გადახდის დარიცხვის სისწორე სამუშაოს ნორმალური პირობებიდან გადახრებთან დაკავშირებით (ლამის საათებში მუშაობა, ზეგანაკვეთური მუშაობა, ბრიგადირობაზე, მძიმე და მავნე პირობებში მუშაობა, გამოსასვლელ და სადღესასწაულო დღეებში მუშაობა, ღრობით შრომისუნარიანობის დღეებზე და ა.შ.).

შემოწმების შემდგომი ეტაპი დაკავშირებულია ხელფასიდან დაკავებების – საშემოსავლო გადასახადების, საპენსიო ფონდის ანაღარიცხების (გადასახადების), ადრე გაცემული ავანსების დავალიანებათა დაფარვის, ადრე შეცდომით გაცემული თანხების დაფარვის, საწარმოს მუშაკების მიერ მიყენებული მატერიალური ზარალის ანაზღაურების და სხვა სისწორის დადგენას.

ბალანსის მუხლში ვალდებულებები ბიუჯეტთან აისახება საწარმოს, ორგანიზაციის დავალიანებათა თანხები ბიუჯეტთან ყველა სახის გადასახადის მიხედვით. საანგარიშო პერიოდის ბოლოს ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ანგარიშზე არსებული სადებეტო ნაშთი (ე.ი. ბიუჯეტში ზედმეტად გადახდილი თანხები გადასახადების, მოსაკრებლების და სხვა გადასახდელების მიხედვით) აისახება ბალანსის აქტივის „სხვა საბრუნავი საშუალებების“ ჯგუფში თავისუფალ გრაფაში სახელწოდებით „მოთხოვნები ბიუჯეტის მიმართ“.

ბიუჯეტში გადასახდელებისა და გადასახადების დიდი რაოდენობის, საგადასახადო კანონმდებლობის არასტაბილურობის და არასრულფასოვნების გამო, ბიუჯეტში გადასახადების ჩარიცხვისა და გადასახდელების გადახდის საკითხი წარმოადგენს მეტად შრომატევად და რთულ საკითხს. ამიტომ ყველა საწარმო სწორად არ ახდენს გადასახადების დარიცხვას და გადახდას. ამ მიზეზით მათ ხშირად ეკისრებათ საჯარიმო სანქციები.

მოცემული თემის სიდიდის გამო შემოვიფარგლოთ მხოლოდ იმ საერთო საკითხების ჩამოთვლით, რომელზედაც აუდიტორმა უნდა გაამახვილოს ყურადღება აუდიტორული შემოწმების პროცესში. მათ განეკუთვნება:

- გადასახადებით დაბეგვრის ბაზების განსაზღვრის სისრულე და სისწორე;

- გადასახადების და სხვა გადასახდელების განაკვეთების გამოყენების, ასევე გადასახდელების დარიცხვის არითმეტიკული გაანგარიშების სისწორე;

- ბიუჯეტში გადასახადებზე გადახდის შეღავათების გამოყენების კანონიერება და საფუძვლიანობა;

- ბიუჯეტში გადასახადების გადახდის სისრულე და თავისდროულობა;

- გადასახდელების დარიცხვისა და გადახდის მიხედვით ბუღალტრული გატარებების შედგენის სისწორე;

- გადასახდელების სახეების მიხედვით ანგარიშგების ფორმების შედგენის სისწორე;

- გადასახდელების სახეების მიხედვით ანგარიშგების ფორმების შედგენის სისწორე და საგადასახადო ინსპექციაში წარდგენის თავისდროულობა;

- ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის ჩანაწერების შესაბამისობა მთავარ წიგნში ჩანაწერთან და ბალანსთან.

მუხლში ვალდებულებები სოცუზრუნველყოფისა და სხვა ანალოგიურ ფონდებთან ანგარიშის სახელწოდება უპირატესად კერძო საწარმოებში შეიცვალა და დაერქვა სოციალური გადასახადი, აისახება საწარმოს ვალდებულებანი (დავალიანებები) სოციალური უზრუნველყოფის და სამედიცინო დაზღვევის სახელმწიფო ფონდებთან.

საპენსიო ფონდში და სავალდებულო სამედიცინო დაზღვევის ფონდში შენატანების გადამხდელებს წარმოადგენენ სუბიექტები საკუთრების ფორმის მიუხედავად. მათ შორის, საწარმოები უცხოური ინვესტიციებით, აგრეთვე იურიდიული პირის არმქონე საწარმოები და მომუშავე მოქალაქეები. სადაზღვევო შენატანების ტარიფები განისაზღვრება მთავრობის მიერ. სატარიფო განაკვეთის სიდიდეები დამოკიდებულია იმაზე, თუ რომელ ფონდში მიემართებიან ისინი, ვის შეაქვთ შენატანები (საწარმოს თუ ცალკე პირს), ზოგიერთი საზოგადოებრივი ორგანიზაციები და მათი საწარმოები (მაგ., პენსიონერების და ინვალიდების ორგანიზაციები) თავისუფლდებიან გადასახადის გადახდისაგან და მათ არ აიყვანენ აღრიცხვაზე შენატანების განსაზღვრისას.

მუხლში სხვა ვალდებულებები და პასივები, კერძოდ ვალდებულებები და სადაზღვევო ორგანოებთან საწარმოს ქონების და პერსონალის დაზღვევაზე, ვალდებულებანი სახელმწიფო ფონდებთან (სახელმწიფო, ჯანდაცვის და სხვა), საიჯარო ვალდებულებები მეიჯარეებთან მათ მიერ გრძელვადიანი იჯარით გაცემული ძირითადი საშუალებებისათვის და სხვა პასივები, როგორიც არის „მომავალი პერიოდის შემოსავლები“, რომლებიც საწარმომ მიიღო მოცემულ საანგარიშო პერიოდში ან მიიღებს მომავალში და რომელიც ეკუთვნის მომავალ საანგარიშო პერიოდს.

ასევე შემოსავლებს, რომლებიც მიღებულია საანგარიშგებო პერიოდში, მაგრამ მიეკუთვნება მომავალ საანგარიშო პერიოდებს, საიჯარო ან საბინაო გადასახდელი, გადასახდელი კომუნალურ მომსახურებაზე, ამონაგები სატვირთო გადაზიდვებზე, მეზავრების გადაყვანაზე თვითური, კვარტალური და წლიური ბილეთებით, სააბონენტო გადასახადი კავშირგაბმულობის საშუალებების გამოყენებაზე, მომავალი პერიოდის შემოსავლების აღრიცხვა და სხვა. მომავალი პერიოდის შემოსავლებში ასევე აისახება მომავალი შემოსულობები. დანაკლისით გამოწვეულ დავალიანებებზე, რომლების გამოვლენილია გასულ წლებში, დამნაშავე პირისაგან ამოსაღებ თანხასა და ფასულობათა დანაკლისის საბალანსო ღირებულებას შორის განსხვავება, დადებითი და უარყოფითი საკურსო სხვაობები, რომლებიც წარმოიშეება უცხოური ვალუტის ეროვნულ ვალუტასთან მიმართებაში ოფიციალური კურსის შეცვლისას. მომავალი პერიოდის შემოსავლების ანალიზური აღრიცხვა უნდა ჩატარდეს შემოსავლის თითოეული სახის მიხედვით, ხოლო აუდიტის მიზანია მათი უტყუარობის და სისწორის დადასტურება, განთავისუფლებისას გაცემული დახმარება, მატერიალური დახმარებები, ზარალის საფასურის კომპენსაცია და სხვა.

შემოწმების ჩატარებისას აუცილებელია ყურადღება მიექცეს სახელმწიფო დაზღვევიდან დახმარების გაწვევის სისწორეს. მაგალითად: დახმარებები ღროებით შრომისუნარობაზე, ფეხმძიმობაზე, მშობიარობაზე, ბავშვის დაბადებისას, დაკრძალვაზე, ბავშვის მოვლაზე და ა.შ.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტორმა აუცილებლად უნდა შეამოწმოს:

- შრომის ანაზღაურების ფონდის მიხედვით სადაზღვევო შენატანების დარიცხვის სისწორე;

- ტარიფების და სადაზღვევო შენატანების გამოყენების სისწორე;

- შენატანების დარიცხვის თავისდროულობა და სისრულე;

- დახმარებების და პენსიების და ა.შ. დარიცხვის სისწორე და საფუძვლიანობა, რომელიც გადახდილია სოციალური დაზღვევის სახსრებიდან;

- შენატანების დარიცხვის და გადარიცხვის ოპერაციების ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვის სისწორე.

საწარმოს, ეკონომიკური სუბიექტის (ეკონომიკურ ურთიერთობათა) მართებული ურთიერთობის შემოწმება-შეფასების უმნიშვნე-

ლოვანეს მხარეს წარმოადგენს ფინანსური საქმიანობის აუდიტი, რომლის მაჩვენებელთა და მონაცემთა აუდიტორული ანალიზი საშუალებას გვაძლევს ობიექტურად შევაფასოთ წარმოების ფინანსური რესურსების გამოყენება, ქონების და წარმოების საკუთარი საშუალებებით უზრუნველყოფის მდგომარეობა, ლიკვიდურობა და სხვა მაჩვენებელთა ეფექტურობა. ე.ი. ფინანსური მდგომარეობა მიზანშეწონილია შეფასდეს კოეფიციენტების მიხედვით, რომლებიც ახასიათებს საკუთარი სახსრების და სესხის თანაფარდობას, სამეურნეო საქმიანობის შედეგად საკუთარი სახსრების დაგროვების ტემპს, ვალდებულებათა საშუალებებთან თანაფარდობას, საკუთარი წყაროებით მატერიალურ საშუალებათა უზრუნველყოფას და შემოსავლების განაწილებას. ასეთი კოეფიციენტები შეიძლება იყოს:

1. საკუთარი საშუალებებისა და სესხის თანაფარდობის კოეფიციენტი:

სესხით მოზიდული თანხა

საკუთარი სახსრების ჯამი

2. გრძელვადიანი სესხის მოზიდვის კოეფიციენტი:

გრძელვადიანი სესხების ჯამი

საკუთარი და გრძელვადიანი სესხების თანხა

3. საკუთარი საშუალებების კოეფიციენტი:

ფაქტობრივი საკუთარი საბრუნავი საშუალებები

საკუთარი საშუალებების წყაროების ჯამი

4. ამორტიზაციის დაგროვების კოეფიციენტი:

გრძელვადიანი სესხების ჯამი

სამორტიზაციო ქონების საწყისი ღირებულება

5. ძირითადი საშუალებების რეალური ღირებულებების კოეფიციენტი

ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულება

მთლიანი ქონების ღირებულება (ბალანს. ჯ.)

6. აბსოლუტური ლიკვიდობის კოეფიციენტი:

საბრუნავი საშუალებების მობილური ნაწილის ჯამი

ამავე პერიოდის გადასახდელ ვალდებულ. ჯამი

7. დაფარვის საერთო კოეფიციენტი:

ყველა საბრუნავი საშუალებების ჯამი

საწარმოს მიმდინარე საკრედიტო ვალდებულ.

8. დამოუკიდებლობის კოეფიციენტი:

საკუთარ საშუალებათა წყაროების ჯამი

ბალანსის ნეტო ვალუტა

9. ფინანსური მდგომარეობის სტაბილურობის კოეფიციენტი:
საკუთარი საშუალებებისა და გრძელვადიანი სესხების ჯამი
ბალანსის ნეტო ვალუტა
 10. მიმდინარე აქტივების კოეფიციენტი:
მიმდინარე აქტივების ჯამი
მიმდინარე ვალდებულებების ჯამი
 11. საწარმოს მარაგის ბრუნვის კოეფიციენტი:
გასაყიდი საქონლის თვითღირებულება
საშუალო საწარმოო მარაგი
 12. ვალის კოეფიციენტი:
სულ ვალდებულებები
აქციონერთა კაპიტალი
- და ა.შ.

საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის
 თემა (თავი 9) – აღრიცხვა-ანგარიშების მონაცემთა აუდიტორული
 შემოწმების საკითხები

1. აუდიტის პოზიციიდან ბალანსის გაგების განმარტება
2. ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის შემოწმების არსი და მიზანი
3. მოგებისა და ზარალის ანგარიშების შედგენისა და აუდიტის საკითხების შემოწმებითი მიმოხილვა
4. ფინანსური ანგარიშების შედგენისა და მაჩვენებელთა სისწორის აუდიტორული შემოწმება
5. ფულადი სახსრების მოძრაობის (ფინანსური მდგომარეობის) აუდიტი
6. საწესდებო და ძირითადი კაპიტალის ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
7. მატერიალური და არამატერიალური აქტივების ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
8. ამორტიზაციის დარიცხვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
9. მარაგებისა და საბრუნავი კაპიტალის ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
10. დაუმთავრებელი წარმოების ნაშთების ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
11. ანგარიშსწორების ნაშთების ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება

12. მომავალი პერიოდის ხარჯების ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
13. მოზიდული კაპიტალის და ვალდებულებების ასახვის სისწორის აუდიტორული შემოწმება
14. სხვა ვალდებულებებისა და პასივების ასახვის სისწორის შემოწმება.

აუდიტორული ეთიკის კოდექსი

აუდიტორული ეთიკის კოდექსი არის ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ქცევის ნორმების ერთობლიობა, რომელთა დაცვაც მოეთხოვებათ აუდიტორებს, აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელობას, ყველა დანარჩენ აუდიტის სფეროში მომუშავე პერსონალს, მაგრამ აქვე უნდა იქნას გათვალისწინებული, რომ აუდიტის მიმართ ეთიკური ნორმების არსებობა არ უნდა იქნას განხილული, როგორც ვიწრო უწყებრივი ან პროფესიული ინტერესების დამცველი მექანიზმი, არამედ იგი არის საზოგადოებრივი, გარკვეული ადამიანური ქცევის მოთხოვნები აუდიტის პროფესიულ ჭრილში.

აუდიტის ეთიკის ნორმები, რომლებიც ხანგრძლივი პრაქტიკული საქმიანობის მოთხოვნებმა განაპირობა, ჯერ დაუწერელ, მაგრამ მკაცრ პრინციპებზე იქნა დამკვიდრებული. შემდეგ კი მთელ რიგ ქვეყნებში ჩამოყალიბდა სპეციალური დოკუმენტის, ე.წ. ეთიკის კოდექსის სახით. ამჟამად უპირატესობას იმკვიდრებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მომზადებული ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი (რომელიც ასევე აუდიტორის ეთიკურ ნორმებს მთლიანად შეესაბამება და ესადაგება.) უფრო შეუფერება ყველა ქვეყანაში აუდიტორებისადმი ამ მიმართებით წაყენებულ მოთხოვნებს. მართალია სხვადასხვა პროფესიული ორგანიზაციების (AICA, ICAS, ISAA, ACCA, PAP) მიერ შედგენილი კოდექსები გარკვეულ ასპექტში განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან, მაგრამ ძირითადი პრინციპები: ობიექტურობა, პატიოსნება და კონფიდენციალურობა, როგორც წესი, ყველა მათგანისათვის ეთიკური ნორმების აუცილებელ პირობას წარმოადგენს, რაც აუდიტორისაგან მოითხოვს დაემყაროს სამართლიანობას და ჭეშმარიტებას, დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პოზიციების განუხრელად დაცვას, რაც მიუკერძოებლობისა და ინტელექტუალური პატიოსნების წინა პირობას წარმოადგენს. აქვე უნდა ითქვას, რომ აუდიტორები არ უნდა ასრულებდნენ სახელმწიფო მმართველობითი ორგანოების, პოლიტიკური პარტიების და სხვა გარე ორგანიზაციების (საზოგადოებების) ნებასურვილს. ზემოთქმულიდან გამომდინარე, აუდიტორული მორალისა და ქცევის წესების დაცვას განეკუთვნება:

- სამართლიანობა და პატიოსნება ქცევებსა და გადაწყვეტილებებში;

- შეურიგებლობა უსამართლობასთან, მორალურ-ზნეობრივი და სამართლებრივი ნორმების დარღვევებთან;
- ალტრუიზმის გამოვლენა გარშემო მყოფთა, უპირველეს ყოვლისა, კოლეგებთან და თანამშრომლებთან;
- დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა მსჯელობასა და დასკვნებში.

მიზანშეწონილად ჩავთვალეთ, ჩვენს მიერ გაკეთებულ ზემოაღნიშნულ აუდიტორის ქცევის კოდექსის მოკლე ანოტაციას დავურთოთ ნ. ქებაძის მიერ 2005 წელს გამოცემულ „აუდიტის საფუძვლებში“ მოცემული აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მუხლებისა და ქვეთავების „სავალდებულო ნორმების ფორმირებათა კრიტერიუმები“.

„აუდიტორის ეთიკის კოდექსი 11 მუხლისა და 8 ქვეთავისაგან შედგება, სადაც ჩამოყალიბებულია აუდიტორის სავალდებულო ნორმები, ფორმულირებათა კრიტერიუმები. ნიშანდობლივია ისიც, რომ ყოველი მათგანი გარკვეულ პრინციპებს, კონკრეტულ ფორმებს, ერთ ან რამდენიმე უმნიშვნელოვანეს ზნეობრივ ქმედებებს ეძღვნება და მოქმედების ფარგლებით განისაზღვრება. ბუნებრივია, რომ აუდიტორის ეთიკის კოდექსი ძირითადად არეგულირებს ზოგადსაკაცობრიო ურთიერთობების სფეროს და არა აუდიტორსა და დამკვეთს შორის ურთიერთობას, რომელიც რეგულირდება შრომითი და სამოქალაქო კანონმდებლობით.

კოდექსის პირველი მუხლში (ზოგადი დებულება) აუდიტორის ეთიკის კოდექსის ძირითადი პრინციპების შემუშავებასთან ერთად განსაზღვრულია ის ზნეობრივ-მორალური ნორმები, რომელთა დაცვა, აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის უპირველესი მოვალეობაა, რადგან ეთიკური ნორმები მათი პროფესიული საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია. ამ მოთხოვნების დაცვით აუდიტორებმა უნდა მიაღწიონ საზოგადოების პატივისცემისა და ნდობის დამსახურებას. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ იგი პროფესიული ეთიკური ნორმების დარღვევით მორალურ და მატერიალურ ზიანს აყენებს არა მარტო საკუთარ თავს, არამედ მთლიანად აუდიტორთა საზოგადოებას. აუდიტორის ღირსების შელახვად განიხილება ნებისმიერი უმსგავსო საქციელი, რომელიც საქციელის დისკრედიტაციასა და მისი რეპუტაციის შელახვას იწვევს, სახელს უტეხს აუდიტორულ საქმიანობას, წარმოშობს საფუძვლიან ეჭვს თანამდებობასთან აუდიტორის შესაფერისობაზე.

ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ეთიკის ნორმების შემლახვად ქმედებად ჩაითვლება ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ არა-

კორექტული, უხეში მოპყრობა, უპატივცემულო დამოკიდებულება, ადამიანის ღირსების შელახვა, თანამდებობრივი მდგომარეობით უმართებულო სარგებლობა, კანონით დაცული იმ კონფიდენციალური ინფორმაციის გამჟღავნება, რომელიც ცნობილი გახდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებით. ყოველივე ეს, აუდიტორებს, აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელებს და მის ყველა მუშაკს ავალდებულებს, რომ იმსჯელოს როგორც დამკვეთის, ისე ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის და საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით“.

მეორე მუხლი /ეთიკის მიზნები/ აუდიტორებს ავალდებულებს პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში მიიღონ გადაწყვეტილება, რომელიც სრულად შეესაბამება აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობის ეთიკურ ნორმებს, ზნეობრივ, მორალურ ფასეულობებს, მაღალზნეობრივი და პროფესიული პასუხისმგებლობით დაიცვან ისინი ნებისმიერი შესაძლო დარღვევებისა და შეცდომებისაგან.

აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას ვალდებულია შექმნას დამკვეთის მიმართ კეთილგანწყობილი, ლოიალური დამოკიდებულება, უნდა გაითვალისწინოს, რომ ყველა შემმოწმებელს, მათ შორის აუდიტორსაც, საწარმოებში უნდობლობად ხვდებიან. ამიტომ საწარმოსა და მის თანამშრომლებთან კონტაქტში შესვლისთანავე აუდიტორმა მათ უნდა დაანახოს, რომ იგი ის პიროვნებაა, რომელიც არსებული ნაკლოვანებების აღმოფხვრაში დაეხმარება. ამასთან, საქმიანობა იმგვარად უნდა წარმართოს, რომ აუდიტის დამკვეთებმა გაიცნობიერონ – იგი არ არის რევიზორი და არც აუდიტია - რევიზია, შეუძლებელია „ზემოქმედების მოხდენა აუდიტორულ საქმიანობაზე, ხარისხიანი აუდიტორული მომსახურების უზრუნველსაყოფად“.

მესამე მუხლი /აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები/ აუდიტორებს ავალდებულებს, რომ პროფესიული საქმიანობის გაწევისას დაიცვან IFAC-ის მიერ შემუშავებული ძირითადი ეთიკური პრინციპები, რადგან ქართველ აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი მათ ეფუძნება. კოდექსის ამ მუხლში ზოგადად არის განხილული აუდიტორის ეთიკის დაცვის საავალდებულო ექვსი ძირითადი მოთხოვნა: დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა, სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა, ინფორმაციის კონფიდენციალობა და პროფესიული ქცევა. საგულისხმოა, რომ ყველა ეს მოთხოვნა პირდაპირ და უშუალოდ გამომდინარეობს ზოგადსაკაცო-

ბრიო და პროფესიული ეთიკის ნორმებიდან და ემსახურება აუდიტორული საქმიანობის საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებს. ეს გასაგებიცაა, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, როგორც დამოუკიდებლობა, ისე დანარჩენი ხუთი ძირითადი პრინციპის უარყოფა აუდიტორულ საქმიანობას უსარგებლო მომსახურებად გადააქცევს. კოდექსის ექვსივე მუხლში ლაკონურად არის ჩამოყალიბებული ეთიკის ის ძირითადი მოთხოვნები, რაც აუდიტორმა თავისი პროფესიული საქმიანობის დროს განუხრელად უნდა დაიცვას. მესამე მუხლის მოთხოვნის თანახმად – აუდიტორს არა აქვს მიკერძოებისა და თუნდაც შეგნებული ინტერპრეტაციის უფლება, იგი ვალდებულია ობიექტურად შეაფასოს რეალური ფაქტები, რათა აიცდინოს მიკერძოების მომენტები და სხვადასხვა სახის ზეწოლა, თავი უნდა აარიდოს იმ პირებთან ურთიერთობას, რომელთაც გავლენის მოხდენა შეუძლიათ მისი დასკვნის ობიექტურობაზე; აუდიტორმა უნდა დაიცვას აუდიტის სტანდარტის მოთხოვნები და კონფიდენციალური ინფორმაცია, რომელიც მოიპოვა აუდიტორული მომსახურების პროცესში და რაც მთავარია, აუდიტორმა ეს ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს დამკვეთის ინტერესების საზიანოდ. იგი მოვალეა აუდიტის განხორციელებისას კეთილსინდისიერად და პროფესიულ დონეზე ჩაატაროს აუდიტი, ხოლო როცა არაკომპეტენტურად ჩათვლის თავს, აუდიტი აღარ უნდა ჩაატაროს. ამავე მუხლში განიხილება პროფესიული ქცევის ნორმების ძირითადი პრინციპები, ხოლო რაც შეეხება პროფესიული ქცევის ისეთ ნორმებს, როგორიცაა „აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება“, „საგადასახადო ურთიერთობა“, „ურთიერთობა აუდიტორებს შორის“, „გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა“ და „აუდიტორისათვის შეუთავსებელი ქმედებები“ ისინი დაწვრილებით განიხილება ამავე კოდექსის მეცხრე თავში „პროფესიული ქცევა“.

მეთხე მუხლი /აუდიტორის დამოუკიდებლობა/ განსაზღვრავს აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპებს, რადგან სწორედ ამ პრინციპების დაცვა განაპირობებს აუდიტის საზოგადოებრივ აუცილებლობას – დამოუკიდებლობის პრინციპის დაუცველად საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტი ყოველგვარ აზრს კარგავს. ექცევა რა დამოუკიდებლობის პრინციპების დაცვას განსაკუთრებული ყურადღება, კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორს ყოველთვის უნდა ახსოვდეს, რომ საკმარისი არ არის მარტო დამოუკიდებლობის შენარჩუნება, ასევე აუცილებელია დამოუკიდებლობის ამკარა დემონსტრირება – დამოუკიდებლობა გარეგნულადაც ხილვადი უნდა იყოს.

დამოუკიდებლობის პრინციპის განსაზოორციელებლად პროფესიული ვალდებულებების შესრულებისას აუდიტორი ვალდებულია შეინარჩუნოს დამოუკიდებლობა, არ გახდეს მხარეთა ინტერესების დაპირპირების მონაწილე, გადაწყვეტილებები მიიღოს მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც ექნება საკმარისი საფუძველი იმისა, რომ დამკვეთის ინტერესები აღმოცენებულია კანონიერ და სამართლიან მოთხოვნებზე, ანუ მან თავისი მოქმედებით უნდა დაამტკიცოს, რომ იგი პროფესიული მომსახურებისას ერთგულად იცავს დამოუკიდებლობის პრინციპს ისეთ სიტუაციაშიც კი, როდესაც ადგილი აქვს მასზე ზეწოლას, ანუ კოდექსი შეიცავს რიგ ნორმებს, რომლებიც განსაზღვრავენ მის დამოუკიდებლობას. კოდექსი, იმპერატიულ ფორმებში, მოითხოვს აუდიტორისაგან თავი შეიკავოს პროფესიული მომსახურებისაგან, თუ არსებობს დასაბუთებული ეჭვები ცალკეული ორგანიზაციებისა და თანამდებობის პირების მიერ ისეთ ქმედებებზე, რომლებიც აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპებს ხელყოფს. დამოუკიდებლობის პრინციპები აუდიტორს იცავს პროფესიული მსჯელობის აღქმისაგან, უკრძალავს ისეთ საქმიან ურთიერთობას, რომელსაც შეუძლია არაადეკვატური გავლენა მოახდინოს მომსახურებაზე. საზოგადოება და დამკვეთები ანსხვავებენ აუდიტის ფაქტობრივ და გარეგნულ /ფორმალურ/ დამოუკიდებლობას. მნიშვნელოვანია, რომ დამკვეთმა და საზოგადოებამ ობიექტურად აღიაროს აუდიტორის დამოუკიდებლობა და მასში დარწმუნებული იყოს. გასაგებია, რომ აუდიტის მნიშვნელობა ბევრად უფრო შემცირდება, თუ აუდიტორს ფაქტობრივი დამოუკიდებლობის მიუხედავად, მისი სამუშაოს შედეგების მომხმარებლები მიიჩნევენ, რომ აუდიტორის მიერ მომზადებული დასკვნა ჩამოყალიბებულია რაიმე გარემოებების ან მესამე პირის ზეგავლენით. აღნიშნული მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტორის დამოუკიდებლობა უნდა აისახოს მისი პროფესიული მოვალეობის ყველა ეტაპზე, განსაკუთრებით კი:

- აუდიტის დაგეგმვისას /აუდიტის გეგმის და პროგრამის შედგენა, ამ მიზნებისათვის გამოსაყენებელი მეთოდების შერჩევა, აუდიტის სფეროს განსაზღვრა/;

- აუდიტის პროცესების კვლევის პრინციპების განსაზღვრისას /თავისუფლება აუდიტის ჩატარების მეთოდის არჩევისას და ინფორმაციის ყველა აუცილებელ წყაროებზე მისაწვდომობის არსებობა/;

- დასკვნის წარდგენისას /მესამე პირის გავლენის გამორიცხვა აუდიტორზე, მის მიერ საბუღალტრო ანგარიშშეების უტყუარობის აზრის ფორმირებისაგან/;

კოდექსში ჩამოყალიბებულია ის გარემოებანი, რომლებიც ხელს შეუშლიან ან მის ფაქტობრივ დამოუკიდებლობაში დაეჭვების საშუალებას იძლევიან, ასეთებია:

- ფინანსური მონაწილეობა დამკვეთის ორგანიზაციაში;
- ნათესაური ან მეგობრული ურთიერთობანი დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან;
- სამსახურებრივი დამოკიდებულება დამკვეთთან.

ივარაუდება, რომ აუდიტორის დამოუკიდებლობა ეჭვს იწვევს თუ აუდიტორი პირდაპირ (ფინანსური და ქონებრივი დამოკიდებულება, ან ირიბად ფინანსურ მონაწილეობას იღებს დამკვეთის ორგანიზაციის საქმიანობაში აუდიტორი). ფირმის დამოუკიდებლობა არ ჩაითვლება თუ ის ფინანსურ-სამეწარმეო ჯგუფში, საკრედიტო ჯგუფში მონაწილეობს და პროფესიულ აუდიტორულ მომსახურებას უწევს ამ სტრუქტურაში შემავალ ორგანიზაციებს. ასევე აუდიტორი (ფირმა) დამოუკიდებლად ვერ ჩაითვლება, თუ მას ნათესაობრივი ან/და მეგობრული დამოკიდებულება აქვს დამკვეთის ორგანიზაციის მმართველ პერსონალთან ან/და მათ წარმომადგენლებთან. ეჭვი შეიძლება გამოიწვიოს დამკვეთის ზედმეტმა სტუმართმოყვარეობამ, მისგან საჩუქრების მიღებამ და სხვა.

გარდა ამისა, კოდექსში ჩამოყალიბებულია ის გარემოებანი, რომლებიც განაპირობებენ აუდიტორის (ფირმის) დამოუკიდებლობის შენარჩუნებას. ბუნებრივია, რომ კოდექსი შეიცავს დამოუკიდებლობის დაცვის უზრუნველყოფის იმ ნორმებს, რომლებიც მისი დამოუკიდებლობისას ასეთი შეზღუდვები „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 21-ე მუხლით არის გათვალისწინებული. რასაკვირველია, შეუძლებელია კოდექსში ყველა იმ შესაძლო ვარიანტის ფორმულირება, რაც გავლენას მოახდენს აუდიტორის (ფირმის) დამოუკიდებლობაზე, მთავარია, თვითონ აუდიტორმა (ფირმამ) შეაჩინოს დროულად ზღვარი, რომლის დარღვევის შემთხვევაში, ის ვეღარ შეინარჩუნებს დამოუკიდებლობას და ნებაყოფლობით უნდა თქვას აუდიტის ჩატარებაზე უარი. ყოველივე კოდექსით განსაზღვრული დამოუკიდებლობის პრინციპები დაიყვანება ერთ ძირითად მოთხოვნამდე: აუდიტორი უნდა ესწრაფოდეს ობიექტურობის მიღწევას ნებისმიერი საკითხის განსჯაში, რომელიც ეხება მის პროფესიულ და საქმიანი მოღვაწეობის სფეროს.

მეხუთე მუხლის /აუდიტორის ობიექტურობა/ ძირითადი პრინციპია, რომ „აუდიტორის რეკომენდაციებისა და დასკვნების ერთადერთი საფუძველი უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია“. ობიექ-

ქტურობის პრინციპი კოდექსში მჭიდროდ არის დაკავშირებული დამოუკიდებლობის პრინციპთან, რადგან აუდიტორის საქციელი, მისი გადაწყვეტილებები და წესები ერთ პრინციპს ემყარება: აუდიტორები (ფირმები) ვალდებული არიან ობიექტურად განიხილონ ყველა წარმოქმნილი სიტუაცია და რეალური ფაქტები, არ დაუშვან რომ წინასწარ აკვიატება, ცრურწმენა ან/და ზეგავლენა სხვა მხარესთან აისახოს მის მიერ შედგენილ დასკვნაში. ანუ აუდიტორმა (ფირმამ) არ უნდა დაუქვემდებაროს საკუთარი აზრი სხვათა აზრს, არ უნდა მიიღოს მონაწილეობა ინტერესთა კონფლიქტში, მომსახურების პერიოდში არ უნდა პქონდეს დამკვეთთან ისეთი სახის ურთიერთობა, რომელიც არ არის დაკავშირებული აუდიტორულ შემოწმებასთან, ყოველივე ეს მას შესაძლებლობას მისცემს „ობიექტურად გადაწყვიტოს წინააღმდეგობები მასსა და დამკვეთს შორის საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით“. კოდექსში ობიექტურობის პრინციპებთან დაკავშირებით განიხილება ყურადღებიანობის პრინციპი. ამ მოთხოვნის თანახმად, პროფესიული მომსახურების გადაწყვეტისას აუდიტორები (აუდიტორული ფირმები) ყურადღებით და სერიოზულობით უნდა მოეიღონ ვალდებულებებს, დაიცვან ასს და ადეკვატურად დაგეგმონ თავიანთი სამუშაო.

მეექვსე მუხლში /აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა/ მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული, რომ აუდიტორი ვალდებულია უზრუნველყოს გაწეული მომსახურების მაღალი პროფესიული დონე, რომელიც ადეკვატური იქნება ასს, თანამედროვე მეთოდის და ნორმატიული აქტებისა, რადგან ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები უფრო მეტად ისეთ ბუღალტრულ ანგარიშგებას ენდობიან, თუ ის აუდიტირებულია, რადგან მას სწამს, რომ ის მაჩვენებლები, რომლებიც ასახულია ანგარიშგებაში შემოწმებული და გაანალიზებულია კომპეტენტური სპეციალისტების მიერ. ყოველივე ეს კი აუდიტორს (ფორმას) დიდ პასუხისმგებლობას აკისრებს საზოგადოების წინაშე. პროფესიული კომპეტენტურობის პრინციპების შესაბამისად, საკმარისი პროფესიული დონე აუდიტორის გაწეული მომსახურებისა უზრუნველყოფილია აუდიტორის აუცილებელი კომპეტენტურობით, ანუ ცოდნით და ჩვევებით, რომელიც საკმარისია აუდიტორის მიერ აღებული ვალდებულებების კეთილსინდისიერად და პროფესიულად შესასრულებლად. აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა ეფუძნება ზოგად და სპეციალურ უმაღლეს განათლებას, საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებას, რომელიც შესაბამისი სერტიფიკატით არის დამტკიცებული, განუწყვეტელი პრაქტიკული სამუშაოს გა-

მოცდილებას, აგრეთვე, ასს და სხვა ნორმატიული აქტების ღრმა ცოდნას. აუდიტორს უნდა შესწევდეს უნარი, რომ თავი შეიკავოს ისეთი პროფესიული მომსახურების გაწევისაგან, რომელიც მის კომპეტენციას სცილდება, მათ შორის ისეთისაგანაც, რომელიც არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატს. პირველ რიგში, აუდიტორს უნდა გააჩნდეს პროფესიული ცოდნა, განათლება და ინტუიცია. აუდიტორმა არ შეიძლება იკისროს ისეთი სამუშაოს შესრულება, თუ არ იქნება დარწმუნებული, რომ შეძლებს მის შესრულებას და დამკვეთს მოუტანს სარგებლობას. შემთხვევითი არ არის, რომ ჩვენში აუდიტორულ საქმიანობაში იკვეთება ის ძირითადი მიმართულებები და საქმიანობის სფეროები, სადაც საჭიროა სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც განაპირობებს შესაძლო შემთხვევითი საწარმოებისა და ორგანიზაციების ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგების უფრო ღრმა ცოდნას და ყოვლისმომცველი შეფასებების სრულყოფილი დასკვნის შედგენას. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა გამოცდილება უნდა გამოიყენოს კეთილგონიერულად, თავი შეიკავოს ყოველგვარი მომსახურებისაგან, რომელშიც არ თვლის თავს კომპეტენტურად და ამ სამუშაოს შესრულებისათვის რეკომენდაცია გაუწიოს, ან ურჩიოს, რათა მოწვეულ იქნენ სხვა აუდიტორები ან სპეციალისტები. აუდიტორმა მომსახურებისას ზემოთ მოყვანილი კოდექსის ყოველი მოთხოვნა უნდა განახორციელოს დიდი პასუხისმგებლობითა და ძალისხმევით. იგი ვალდებულია საქმიანობა განახორციელოს იმ დონეზე, რომელიც მაქსიმალურად დააკმაყოფილებს დამკვეთის მოთხოვნებს. ამავე დროს, მისი მომსახურება უნდა შესრულდეს უახლესი ტექნიკური მიღწევებისა და საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების დაცვით. პროფესიული კომპეტენტურობის შენაჩუნებისათვის აუდიტორი ვალდებულია სისტემატიურად ამაღლოს კვალიფიკაცია, კარგად დაეუფლოს ბუღალტრული აღრიცხვის, საგადასახადო კოდექსის, სამოქალაქო სამართლის და აუდიტის მოქმედ და ახლადშემოღებულ ინსტრუმენტებს და ნორმატიულ აქტებს, ყოველწლიურად გაიაროს კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსები; აქედან შეიძლება დავასკვნათ, იმისათვის რომ ინფორმაციის მომხმარებლები ენდობოდნენ აუდიტორებს, ისინი დარწმუნებული უნდა იყვნენ, რომ მათ მოემსახურებიან კვალიფიცირებული, კომპეტენტური, გამოცდილი სპეციალისტები, რომელთა პროფესიონალიზმს ამავე პროფესიის სხვა წარმომადგენლებიც პირუთვნელად აღიარებენ.

მეშვიდე მუხლი /სტანდარტები/ აუდიტორისაგან კომპეტენტურობის მისაღწევად მოითხოვს შესაბამისი ტექნიკური და პროფე-

სიული სტანდარტების ღრმა ცოდნას. აუდიტორის კომპეტენტურობა არ იქნება მიღწეული თუ აუდიტორები (აუდიტური ფირმა), რომელიც ახორციელებენ აუდიტურ მომსახურებას, ინფორმაციის შეგროვებას, კონსულტაციებს მართავს საგადასახადო საკითხებში, და არ იციან ასს, ბასს და ნორმატიული აქტები, რომლებიც შემუშავებულია სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ და მოქმედებაშია კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამასთან, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული დამკვეთის მიერ შემუშავებული და პრაქტიკაში დანერგილი ინსტრუქციები და ცირკულარული წერილები, რომლებიც კანონთან შესაბამისობაშია. თუ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება ან ინფორმაცია ნორმატიული აქტების ან სტანდარტის დადგენილი წესისაგან გადახრილია, აუდიტორმა ყოველი ამგვარი გადახვევა უნდა დაასაბუთოს. კოდექსის მოთხოვნაა: „აუდიტორი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოეკიდოს სათანადო გულმოდგინებით, გამოიჩინოს სიფრთხილე, გულისხმიერება და დარწმუნებული იყოს საკუთარი მტკიცებების ჭეშმარიტებაში“.

მერვე მუხლით /ინფორმაციის კონფიდენციალობა/ აღიარებულია, რომ აუდიტორული საქმიანობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პრინციპს წარმოადგენს კონფიდენციალურობის მკაცრად დაცვა, რადგან საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, აუდიტორისათვის, მუშაობის პერიოდში, ცნობილი ხდება შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის კომერციული საიდუმლოებები, მისი განვითარების ნიუანსები, მისი სუსტი და ძლიერი მხარეები. ამ ინფორმაციის მიღება არაკეთილსინდისიერმა ადამიანებმა შეიძლება გამოიყენონ დაწყებული შანტაჟიდან დამთავრებული კონკურენტისათვის ინფორმაციის მიწოდებით. ამიტომ კოდექსით გათვალისწინებულია, რომ ეს ინფორმაცია აუდიტორმა უნდა შეინახოს დროში შეუზღუდავად დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების ან შეწყვეტისაგან დამოუკიდებლად. ეს მოთხოვნა შემდეგი სახით არის ფორმულირებული: „კონფიდენციალობა არ ნიშნავს მხოლოდ ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვას. მასში იგულისხმება ისიც, რომ აუდიტორმა დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს თავის ან მესამე პირის სასარგებლოდ“. თუმცა კოდექსი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებსაც, როცა კონფიდენციალური ინფორმაციის გახმაურება არ განიხილება როგორც პრიფესიონალური ეთიკის დარღვევა. კერძოდ, ეს დასაშვებია, როცა დამკვეთი ამის ნებართვას იძლევა ყველა იმ მხარესთან შეთანხმებით, რომელთაც შეეხება მოცემული ინფორმაცია; როდესაც აუდიტორის საქმიანობის ხარისხის შემოწმებას ახო-

რციელებენ ის პირები, რომელთაც ამის კანონიერი უფლება აქვთ და როდესაც ეს გათვალისწინებულია კანონით სამართალდამცავი ორგანოების გადაწყვეტილებით. ანუ კოდექსი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებსაც, როდესაც კონფიდენციალური ინფორმაციის გაზიარება არ განიხილება, როგორც პროფესიული ეთიკის დარღვევა, რადგან ინფორმაციის კონფიდენციალურობა მხოლოდ ნაწილია კოდექსისა და მისი დეტალები განსაზღვრულია ქვეყნის ზოგიერთი კანონით. კონფიდენციალურობა დაცული უნდა იყოს ყოველთვის, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს მინიჭებული აქვს სპეციალური უფლება ამ ინფორმაციის გამოაშკარავებისა, აგრეთვე მაშინაც, როცა ეს განპირობებულია აუდიტორის მოვალეობით კანონისა და პროფესიის წინაშე. გასათვალისწინებელია ის შემთხვევაც, როდესაც აუდიტორის ხელთ არსებული ინფორმაცია, რომელიც შეეხება დამკვეთის საფინანსო-სამეურნეო თუ ნებისმიერ სხვა საქმიანობას, მიიღება ოფიციალურად თუ არაოფიციალური შეკითხვის გზით სამართალდამცავი ან სხვა ორგანოებიდან. ასეთ დროს აუდიტორი ვალდებულია დააყოვნებლივ ჩააყენოს საქმის კურსში დამკვეთი, მისი მმართველობითი ორგანო.

ჯერ კიდევ რამდენიმე წლის წინ, ჩვენს ქვეყანაში აღიარებული იყო მხოლოდ სოციალისტური, საერთო-სახალხო საკუთრების არსებობა. ნებისმიერი თაღლითობა ცალკეული პირის მხრიდან განიხილებოდა როგორც ხელყოფა ამ საკუთრების, რის შესახებ შემმოწმებელი (და არა მარტო ის) ვალდებული იყო დაუყოვნებლივ ეცნობებინა აღმინისტრაციული ორგანოებისათვის. ვის უნდა აცნობოს აუდიტორმა ისეთი ფაქტების შესახებ, თუ თაღლითობა აღმოჩენილია კერძო საწარმოში და მხოლოდ მას აყენებს ზიანს? ამ შემთხვევაში ზარალდება საწარმოს მესაკუთრეთა ინტერესები და არა სახელმწიფოსი (გარდა ბიუჯეტში შესატანი თანხის შემცირებისა). ნათელია, რომ აუდიტორმა ნეგატიური ფაქტების შესახებ, პირველ რიგში, უნდა აცნობოს საწარმოს ხელმძღვანელობას, რომელმაც ამის შესახებ საქმის კურსში მოცემული საწარმოს მესაკუთრეები უნდა ჩააყენოს.

სხვა სიტუაციაა, როდესაც თაღლითობა დაშვებულია თვით საწარმოს ხელმძღვანელობის ინიციატივით, ან მონაწილეობით და ზიანს აყენებს სახელმწიფოს. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა არჩევანი უნდა გააკეთოს დამკვეთის დაკარგვასა და დამოუკიდებელი, ობიექტური სპეციალისტის რეპუტაციის დაკარგვას შორის. გააკეთებს რა სწორ არჩევანს, აუდიტორი აფრთხილებს ამის შესახებ დამკვეთს და აძ-

ლევს რეკომენდაციებს სიტუაციის გამოსასწორებლად. იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას არ გააჩნია სურვილი აღიაროს დანაშაული, გამოასწოროს შეცდომის შედეგები, აუდიტორმა შემდგომი ქმედებები თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, რადგან ასეთზე არ არსებობს კონკრეტული საკანონმდებლო დოკუმენტი. ჩვენს მიერ გამოთქმული მოსაზრება, რასაკვირველია, სადავოა და საჭიროა მისი ყოველმხრივი განხილვა და სათანადო გადაწყვეტილებების მიღება.

დასავლეთი ქვეყნების აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში აღნიშნული საკითხის მიმართ სხვადასხვა მიდგომებია და იგი ზოგან აუდიტორული საქმიანობის კანონის, ზოგან კი ეთიკის ჩარჩოებში განიხილება, რომლის მიხედვით, ზოგან ასეთი ფაქტების გამოვლენისას აუდიტორი ვალდებულია ინფორმაცია მიაწოდოს ადმინისტრაციულ ორგანოებს, ზოგან პირიქით, მეწარმის კონფიდენციალობის პრინციპს ეყრდნობიან. დასავლეთში გამოვლენილი თაღლითობის პრობლემები კონფიდენციალურობის შეზღუდვის საკითხის მიმართ დღემდე აქტუალურია. ამის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ ჰოლანდიაში იუსტიციის სამინისტროს მიერ შემოთავაზებული კანონპროექტი, რომლის მიხედვით, აუდიტის ჩატარებისას გამოვლენილ თაღლითობაზე და სხვადასხვა სახის კანონსაწინააღმდეგო ქმედებებზე აუდიტორს ევალება ამ ფაქტის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სახელმწიფო და საფინანსო ორგანოებს. აღნიშნულმა ჰოლანდიურმა კანონპროექტმა როგორც მეწარმეების, ისე აუდიტორების აღშფოთება გამოიწვია. ჰოლანდიელმა აუდიტორებმა ეს იმით ახსნეს, რომ ისინი არ არიან სახელმწიფო მოხელეები და ასეთი ინფორმაციის წარდგენა მიზანშეუწონელია. იმ შემთხვევაში თუ აუდიტორის მოვალეობა გახდება ამ ფაქტის ირგვლივ ინფორმაციის სახელმწიფო ორგანოებისათვის მიწოდება, მაშინ აუდიტის დამკვეთნი მათ ჩათვლიან სახელმწიფო-სარევიზიო და მაკონტროლებელი ოფიციალური ორგანოების ნაწილად და ამით საყოველთაოდ აღიარებული აუდიტის დამოუკიდებლობის პრინციპი უგულვებელყოფილი იქნება, რითაც აუდიტორული მომსახურების მიზნის და არსის ცნება დაკარგავს თავის უმთავრეს ფუნქციას. მათი აზრით: „უკეთესია დაშორდე საეჭვო კლიენტს, ვიდრე აცნობო მისი არასასურველი საქმიანობის შესახებ ვინმეს“ (ყურნალი „უორდ სკაუტინგ რიპორტი“). დღესდღეობით ინფორმაციის კონფიდენციალურობის საკითხი სერიოზული მსჯელობის საგანს წარმოადგენს, თუმცა მოქმედებაში IFAC მიერ მიღებული პრინციპებია.

მეცხრე მუხლი /პროფესიული ქცევა/ შედგება ხუთი ქვემუხლისაგან, სადაც განხილულია ქცევის ისეთი ნორმები, როგორიცაა აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება, საგადასახადო ურთიერთობები, ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის, გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა, აუდიტორებისათვის შეთავსებული ქმედებანი, ანუ ის საკითხები, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული საქმიანობის დონის გასაუმჯობესებლად, ამასთანავე, არეგულირებს აუდიტორის პროფესიული ქცევის ნორმებს.

კოდექსის პირველი ქვემუხლი /აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება/ განსაზღვრავს აუდიტორის პროფესიული ეთიკის ნორმებს და მოთხოვნებს, აუდიტორებისაგან მოითხოვს საქმიანობაში იხელმძღვანელონ არა მარტო პირადი ინტერესებით, არამედ საქმიანი მოსაზრებითაც. თუმცა ეს არ ნიშნავს, რომ აუდიტორმა არ გაითვალისწინოს ის პასუხისმგებლობა, რომელიც მას აკისრია და რაც აუცილებელია სამუშაოს შესრულებისათვის. აუდიტორმა აუდიტორული მომსახურების ღირებულების განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს მთელი რიგი ფაქტორები და გარემოებანი. პირველ რიგში, ეს საქმიანობის შრომატევადობის განსაზღვრაა, რაც დამოკიდებულია საწარმოს ხასიათზე და მასშტაბებზე, იმ სამუშაოს მოცულობაზე, რომელიც მან უნდა განახორციელოს მაღალ პროფესიულ დონეზე. პრაქტიკაში არც თუ იშვიათად, კონფლიქტები აუდიტორებს და დამკვეთს შორის გამოწვეულია მომსახურების ღირებულებასთან დაკავშირებით. უდავოა, აუდიტორის შრომის ანაზღაურება მომსახურებაზე პასუხობს პროფესიული ეთიკის ნორმებს, თუ ის განისაზღვრება გაწეული მომსახურების ხარისხით და მოცულობით, მათი სირთულით, აუდიტორის კვალიფიკაციით, გამოცდილებით, პროფესიული ავტორიტეტით და მისი პასუხისმგებლობის ხარისხით. ხშირად, როდესაც ეკონომიკური სუბიექტის წარმომადგენლები პირველად ხვდებიან აუდიტორს, არ ესმით მისი აუცილებლობა და მნიშვნელობა, აგრეთვე, ის მაღალი მოთხოვნები, რომელიც წაეყენება აუდიტორს, რის გამოც ისინი აუდიტის განსახორციელებლად აუდიტორებს ზოგჯერ საკმაოდ მცირე საფასურს სთავაზობენ. ბუნებრივია, დიდი ფინანსები, რომელსაც ითხოვენ თავის სამუშაოში ტრანსნაციონალური აუდიტორი ფირმები, საქართველოს საწარმოებისათვის (იშვიათი გამონაკლისის გარდა) უბრალოდ ხელმიუწვდომელია, თუმცა არც ის არის მისაღები, როდესაც ქართველი აუდიტორები ძალზე მცირე ანაზღაურებაზე თანხმდებიან. ალბათ დროა,

ქართველმა აუდიტორებმა პატივი სცენ თავისი საქმის ცოდნასა და პროფესიონალიზმს.

აუდიტორი არ უნდა იღებდეს ხელფასს როგორც დამკვეთიდან, ისე მისი ცალკეული აქციონერებისაგან, ეს უზრუნველყოფს მის ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას. რაც შეეხება იმ ანაზღაურებას, რომელსაც აუდიტორი იღებს აუდიტორული შემოწმების განხორციელების შედეგად, ხელფასად არ მიიჩნევა. იგი გაწეული მომსახურების საზღაურია და იგი არ ხელყოფს მის ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას, ვინაიდან ამ საზღაურის რაოდენობის განსაზღვრა აუდიტორსა და დამკვეთს შორის თავისუფალი ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე ხდება.

აუდიტის დაწყებისას აუცილებელია ეკონომიკურ სუბიექტს განემარტოს, რა არის აუდიტი და რით არის იგი საწარმოსათვის სასარგებლო, როგორია აუდიტორების მიერ გასაწევი ხარჯები და რა გავლენას ახდენენ ისინი ანაზღაურებაზე. ისიც უნდა განემარტოს, რომ ის საწარმოები, რომლებიც თავს არიდებენ აუდიტორულ შემოწმებას, შემდგომში იძულებულნი ხდებიან იხადონ დიდი ოდენობის ჯარიმები და საურავები მათ საქმიანობაში ნებსით თუ უნებლიეთ დაშვებული შეცდომებისა და გადაცდომების გამო (განსაკუთრებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისას). ეს კი ადასტურებს, რომ დროულად ჩატარებული აუდიტორული შემოწმება გამორიცხავდა ამ ფაქტებს და საწარმოს მისცემდა საშუალებას დაეზოგა თუ მთელი თანხა არა, თუნდაც მნიშვნელოვანი ნაწილი იმ შემთხვევაში, თუ მათ მიერ დროულად იქნებოდა გათვალისწინებული საგადასახადო მოსაკრებლებში დავალიანების გამოთვლა აუდიტორის მიერ მომზადებული შესწორებებით. აუდიტორის პროფესიული დამოკიდებულების პრინციპის დაცვა დამკვეთზე მათი მატერიალური დამოკიდებულების გამო ჯერჯერობით გადაუწყვეტელ საკითხად რჩება, თუმცა ამ საკითხის ირგვლივ მსჯელობა მსოფლიო პრაქტიკაშიც, მიუხედავად საკითხის აქტუალობისა, მაინც არ არის გადაწყვეტილი.

კოდექსის მეორე ქვემუხღმში „საგადასახადო ურთიერთობა“ განხილულია აუდიტორსა და დამკვეთის საგადასახადო ურთიერთობის რეგულირება ისეთი მომსახურების გაწევასთან, რომელიც დაკავშირებულია დაბეგვრასთან, სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებასთან. ეს საქმიანობა აუდიტორის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი სფეროა. კოდექსი მოითხოვს აუდიტორისაგან კანონმდებლობის განუხრელად დაცვას ყველა ასპექტში, მ.შ. დამკვეთის ინტერესების კუთხით. აუდიტორმა, პირველ რიგში, აუდიტის განხორციელებისას დი-

დი ყურადღება უნდა დაუთმოს, რომ აღკეთილ იქნას დამკვეთის მხრიდან ფალსიფიკაცია გადასახადების თავიდან აცილების მიზნით. აუდიტის დროს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების, გაანგარიშებებსა და დეკლარაციებში შეცდომების გამოვლენისას, აუდიტორი ვალდებულია წერილობითი ფორმით შეატყობინოს ეს დამკვეთის ადმინისტრაციას, სამეთვალყურეო საბჭოს, მის სარევიზიო კომისიას, მოუთხოვს მათ შესაძლო შედეგებზე და დარღვევის ან/და შეცდომების გამოსწორების გზებზე. აუდიტორი ვალდებულია რჩევა მისცეს და რეკომენდაციებიც გაუწიოს დამკვეთს და ამავე დროს გააფრთხილოს, რომ მისი რეკომენდაციები გამოირიცხავენ ნებისმიერ პრობლემებს საგადასახადო ორგანოებთან. აუდიტის განხორციელების პროცესში აუდიტორმა ყველა ღონე უნდა მიიღოს სახელმწიფო ბიუჯეტში კუთვნილი შენატანების დროულად გადასარიცხად. აქვე განხილულია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია გააგრძელოს საქმიანობა. ასეთ შემთხვევებს მიეკუთვნება: ფალსიფიცირებული ან მცდარი ინფორმაცია, ინფორმაციის გამოტოვება ან დაფარვა, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევები და სხვა.

კოდექსის მესამე ქვემუხლის „ურთიერთობა აუდიტორებს შორის“ მიხედვით საზოგადოებაში აუდიტორის პროფესიის ნდობის განსამტკიცებლად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორთა შორის ურთიერთობას, კოლეგების წინაშე პასუხისმგებლობას და კეთილმოხურნე დამოკიდებულების დამკვიდრებას. კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორი მოვალეა კეთილგანწყობილი იყოს სხვა აუდიტორების მიმართ, თავი შეიკავოს მათი საქმიანობის დაუსაბუთებელი კრიტიკისაგან და სხვა ქმედებებისაგან, რომლებიც ზიანს მიაყენებს კოლეგას, თავი შეიკავოს კოლეგის პროფესიონალური და პირადი თვისებების განსჯისაგან. აუდიტორი სანამ დათანხმდებოდეს დამკვეთის წინადადებას (იმ სიტუაციის გამოკლებით, როცა მოწვევა ტენდერის საფუძველზე ხდება) ვალდებულია შეეკითხოს წინა აუდიტორს და დარწმუნდეს, რომ არ არსებობს პროფესიული მიზეზი დამკვეთის წინადადებაზე უარის თქმის. თუ წინა აუდიტორის პასუხი გონივრულ ვადაში არ არის მიღებული, აუდიტორს უფლება აქვს დამკვეთის თანხმობის მიღების. ახალი აუდიტორისათვის ინფორმაციის მიწოდება წარმოებს წერილობითი ფორმით და კონფიდენციალურობის ეთიკური ნორმების დაცვით.

აუდიტორებს შორის ურთიერთობაში გაურკვევლობას ხშირად მათ შორის არაკეთილსინდისიერი კონკურენცია იწვევს. კონკურენ-

ცია სრულიად ნორმალური მოვლენაა, უფრო მეტიც, საბაზრო ეკონომიკის აუცილებელი პირობაა. იგი აიძულებს აიდიტორს აამაღლოს მომსახურების ხარისხი დამკვეთისათვის მისაღები ფასების შენარჩუნებით, ამით კი მოახდინოს ახალი სუბიექტების მოზიდვა და მათი წრის გაფართოება. მსოფლიო გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ დასავლეთის ბაზარზე არსებობს აუდიტურ ფირმებს შორის მკაცრი კონკურენცია, მაგრამ ეს კონკურენცია ხორციელდება ცივილიზებული მეთოდით. მართალია, აუდიტორებს შორის არსებობს კონკურენცია, მაგრამ იგი უნდა იყოს პატიოსანი, საქმიანი და ხელი არ უნდა შეუშალოს აუდიტორული საქმიანობის ავტორიტეტის ამაღლებას.

მეთხე ქვეშხლით /გამოსაქვეყნებული ინფორმაციის რეკლამა/ დადგენილია დასაშვები საჯარო ინფორმაციისა და აუდიტორული საქმიანობის რეკლამის ჩარჩოები და ძირითადი კრიტერიუმები. დღეს, როდესაც ქვეყანაში მკვიდრდება საბაზრო ეკონომიკა და მისგან გამომდინარე, ქვეყნისათვის ახალი ჩვევები და წესები, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ობიექტურ რეკლამას. აუდიტური ფირმების საჯარო ინფორმაციის რეკლამის განთავსება ნებადართულია მასობრივი ინფორმაციების საშუალებებში. აუდიტური ფირმების და აუდიტორული მომსახურების რეკლამამ დიდი ადგილი დაიკავა ტელე-რადიოს სპეციალურ გამოშვებებში, სამისამართო და სატელეფონო ცნობარებში. ასევე, შეზღუდული არ არის აუდიტური ფირმების ხელმძღვანელების და ფირმის თანამშრომლების საჯარო გამოსვლები, სხვადასხვა სახის პუბლიკაციები, სარეკლამო განცხადებების ოდენობა, ინფორმაციები შემოთავებული მომსახურების სახეებზე, აუდიტორთა პროფესიულ და საგანმანათლებლო მიღწევებზე, მ.შ. სერთიფიკატებზე, სამეცნიერო ხარისხზე, რაც ისე უნდა იქნას რეკლამირებული, რომ იგი იცავდეს ეთიკურ ნორმებს.

აუდიტორული მომსახურების რეკლამა უნდა იყოს ინფორმაციული, პირდაპირი, პატიოსანი, თავშეკავებული, კარგი გემოვნებით შერჩეული და შესრულებადი; გამოირიცხავდეს სიცრუისა და პოტენციური დამკვეთის შეცდომაში შეყვანის ყოველგვარ შესაძლებლობებს. არ უნდა მიიზიდოს დამკვეთი დაძალებით, თაღლითობით და სხვადასხვა მომსახურების თავზე მოხვევით, არ უნდა აღძრას სხვა აუდიტორების მიმართ უნდობლობა; მასში არ უნდა აისახოს აუდიტური ფირმის უსაფუძვლი ზოტბა და შედარება სხვა აუდიტორებთან, დაუსაბუთებელი პრეტენზიები, რომ პროფესიული მოღვაწეობის გარკვეულ სფეროში საუკეთესო სპეციალისტები არიან. ამასთან ერთად, მიუღებელია ისეთი საპირისპირო რეკლამების და პუბლიკაციების გამოქვეყნება, რომლებიც შეიცავენ პირდაპირ მითითებებს

ან მინიშნებებს, რომლებთაც შეუძლიათ დამკვეთში დანერგოს უსაფუძვლო მოლოდინი აუდიტორული მომსახურების შედეგად სასიკეთო შედეგების მიღებაზე, ან ისეთი ცნობები, რომლითაც შესაძლებელია შეცდომაში შეიყვანონ ან ზეწოლა მოხდეს საგადასახადო, სასამართლო ან სხვა სახელმწიფო ორგანოებზე. ასევე ისეთ მონაცემებზე, რომლებიც ცრუ შთაბეჭდილებებს შექმნის აუდიტორის მიერ გაწეული მომსახურების საგარეულო პონორარზე. ერთი სიტყვით, რეკლამა თავსმოხვეული კი არ უნდა იყოს, არამედ უნდა შეიცავდეს მხოლოდ ობიექტურ ინფორმაციას მომსახურებაზე, რადგანაც მან ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფილად წარმოჩენას.

მეხუთე ქვემუხლი /აუდიტორისათვის შეუთავსებელი ქმედებანი/ მთელი კატეგორიულობით მიუთითებს აუდიტორული საქმიანობის შეუთავსებელ ქმედებებზე. უპირველეს ყოვლისა, იმ საქმის წარმოება, რომელიც კანონმდებლობით გერძალება პრაქტიკოს აუდიტორს, განიხილება როგორც აუდიტორის შეუთავსებელი ქმედება, რომელიც არღვევს კანონს და პროფესიული ეთიკის კოდექსს. აუდიტორი თავისი ძირითად საქმიანობის გარდა, არ უნდა იყოს დაკავებული ისეთი საქმიანობით, რომელმაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს მის ობიექტურობაზე და დამოუკიდებლობაზე. მან ყოველთვის უნდა იმოქმედოს თავისი პროფესიის უმაღლესი დონის რეპუტაციის შესაბამისად, საზოგადოებრივი ინტერესების პრიორიტეტების დაცვის უზრუნველსაყოფად, თავი უნდა შეიკავოს ისეთი ქმედებებისაგან, რამაც შეიძლება დისკრეტიზაცია მიაყენოს აუდიტორთა პროფესიას. აუდიტორმა მისთვის შეუთავსებელი ქმედებების თავიდან აცილების მიზნით, დამკვეთთან ხელშეკრულების გაფორმებამდე გულდასმით უნდა განიხილოს როგორც პირადი, ისე გარე შეზღუდვების მოსალოდნელ გარემოებათა გამოშწვევი მიზეზები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მის სამუშაოზე და შედეგის მიუკერძოებლობაზე. თუ სათანადო განსჯის შემდეგ აღმოჩნდა, რომ აღნიშნულ შეზღუდვებს შეუძლიათ გავლენა მოახდინონ შემოწმების მიმდინარეობაზე, ამ შემთხვევაში აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს დამკვეთთან ურთიერთობაზე. აუდიტორის პირადი შეზღუდვების ფაქტორები (გარდა იმ აკრძალვებისა, რომელიც საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 21-ე მუხლით არის განსაზღვრული), რომლებსაც შეუძლიათ შეზღუდონ ან ხელი შეუშალონ აუდიტორს დამოუკიდებელ, ობიექტურ შეფასებებში და სრულყოფილი აუდიტორული დასკვნის შედგენაში, შეიძლება გამომდინარეობდნენ შემდეგი ფაქტორებიდან:

- როდესაც ადგილი აქვს გარედან ჩარევას და ზემოქმედებას, რაც აფერხებს და არაკეთილგონივრულად ზღუდავს ან ცვლის

აუდიტის მასშტაბებს, ასევე ხელს უშლის აუდიტორს პროცედურების ან სატესტირებელი ოპერაციის არჩევაში;

- აუდიტის დასრულების ვადების მნიშვნელოვანი შეზღუდვა;

- დარწმუნება იმაში, რომ უფლებამოსილი პირების მიერ იგნორირებული იქნება აუდიტის შედეგებზე შედგენილ დასკვნებში წარმოდგენილი შეფასებები.

არსებობენ გარემოებანი, რომელთა გამო აუდიტორი ვერ იქნება მიუკერძოებელი, ან მესამე მხარის მიერ ასეთად არ ჩაითვლება. მისი გათვალისწინება აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას აუცილებელია, რადგან იგი ჩრდილს აყენებს როგორც აუდიტორს, ისე საერთოდ, აუდიტორულ საქმიანობას. ასეთ ქმედებად ჩაითვლება დამკვეთის მიერ აუდიტისათვის შესრულებული სამუშაოს ღირებულების აუნაზღაურებლობის გამო დამკვეთისათვის აუდიტთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის დაუბრუნებლობა, დისკრიმინაცია პროფესიულ საქმიანობაში ეროვნული ან რელიგიური ნიშნით; მოქმედი სტანდარტების ან ნორმების დარღვევა, დამკვეთის ბუღალტრულ დოკუმენტაციაში რაიმე ფიქტიური ჩანაწერების გაკეთება ან დამკვეთისათვის მსგავს ჩანაწერებზე მითითებების მიცემა. კოდექსის ამ ქვემუხლის ერთ-ერთი პარაგრაფით აუდიტორებს ან მათი ოჯახის წევრებს ეკრძალებათ რაიმე მატერიალური ან. სხვა სახის სარგებლის მიღება, გარდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურებისა.

მათე მუხლი /აუდიტორული საქმიანობა საზღვარგარეთ/ არეგულირებს აუდიტორის საქმიანობას და ეთიკურ ნორმებს იმ შემთხვევაში, როცა ის პროფესიულ მომსახურებას ეწევა სხვა სახელმწიფოში. უპირველეს ყოვლისა, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის ასამაღლებლად, აუდიტორი მოვალეა იცოდეს და გამოიყენოს თავის საქმიანობაში IFAC-ის მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც მოქმედებენ იმ სახელმწიფოში, სადაც ის მოღვაწეობს გარკვეული დროის მონაკვეთში. ხოლო რაც შეეხება ეთიკური ნორმების დაცვას, იმის მიუხედავად, სად მოღვაწეობს აუდიტორი (თავის სახელმწიფოში, თუ მის საზღვრებს გარეთ), მისი ქცევის ეთიკური ნორმები ყოველთვის უცვლელი უნდა იყოს, რადგან იგი ზოგადსაკაცობრიოა და ყველა ქვეყანაში ერთ მიზანს – აუდიტის ზნეობრივ-მორალური ნორმების დაცვას ემსახურება. მიუხედავად ამისა, ზოგ ქვეყანაში პროფესიონალ ბუღალტერთა ფედერაციის მიერ შემუშავებულ კოდექსთან შედარებით, ეს ნორმები განსხვავებულია, რის გამოც ზოგჯერ მათი ეთიკის კოდექსით, აუდიტორის მიმართ მოთხოვნები უფრო ლიბერალურია, ზოგან კი პირიქით, უფრო გამკაცრებული. იმ შემთხვევაში, თუ ეთიკური ნორმები ნაკლებად მკაცრი, ანუ საერთაშორისო ნორ-

მებთან შედარებით უფრო ლიბერალურია, აუდიტორი ვალდებულია პრიორიტეტი მიანიჭოს პროფესიონალ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ შემუშავებულ ნორმებს, ხოლო თუ უფრო გამკაცრებულია, ვიდრე IFAC კოდექსის მოთხოვნები, აუდიტორმა უნდა დაცვას ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები.

მეთერთმეტე თავში, „აუდიტორული ეთიკის კოდექსის დაცვა“, განხილულია ყველა ის საკითხი, რომელიც შეეხება ამ კოდექსის მოთხოვნების დაცვის კონტროლს, მის დარღვევებზე (განზრახ ბრალეული ქმედება, კოდექსის მოთხოვნათა დაუცველობა და სხვა) რეაგირებას. კოდექსის ეს მუხლი ძირითადად ეფუძნება საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 25-ე და 26-ე მუხლებს. ანუ ეს მუხლი აწესებს ისეთ ეთიკურ ნორმას, როგორიცაა აუდიტორის მიერ აუდიტორული შემოწმების მიხედვით რეკომენდაციებზე და დასკვნით გამოწვეულ შედეგებზე პასუხისმგებლობის აღქმა. მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის ზემოთ აღნიშნულ მუხლებში მითითებულია სანქციები, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას ეთიკის ნორმების დარღვევის, არახარისხიანი აუდიტორული შემოწმების და არასწორი აუდიტორული დასკვნის შემთხვევაში, აუდიტორი მაინც უნდა ხელმძღვანელობდეს არა იმის შიშით, რომ ამ დარღვევისათვის დაისჯება, არამედ პროფესიული პრესტიჟის დაცვით და დამკვეთის წინაშე მოვალეობის პირნათლად შესრულების მიზნით.

დღევანდელ დღეს სამაშულო აუდიტის საქმიანობაში აუდიტის ეთიკურ ნორმათა დანერგვის პროცესი ძალზე ნელი ტემპით მიმდინარეობს, რადგან ჯერჯერობით, ქართველი აუდიტორებისა და საქმიანი წრეებისათვის აუდიტის ეთიკის ყველა საკითხი ბოლომდე არ წარმოჩენილა, მაგრამ თუ ობიექტურად შევაფასებთ ამ პროცესებს, აუდიტის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნათა შესრულება, როგორც აუდიტორებისათვის, ისე მეწარმეთათვის უახლოეს პერიოდში აუცილებელ მოთხოვნად გადაიქცევა, სამართლიანობა მოითხოვს აღინიშნოს, რომ დასავლეთის ქვეყნებში, სადაც აუდიტის საზოგადოებრივი რეგულირების გამოცდილების დიდი ხნის ისტორია არსებობს, ეთიკური ნორმების დაცვის მექანიზმს იქაც არ მიუღწევია ისეთი ხარისხობრივი მაჩვენებლებისათვის, რომელიც სასურველია საქმიანი საზოგადოებისათვის. მიუხედავად ამისა, ამ სფეროში დასავლეთის გამოცდილება უამრავ ფასეულობებს შეიცავს და იგი შეძლებისდაგვარად უნდა იქნას გააზრებული ქართული აუდიტის საქმიანობის გასაუმჯობესებლად¹.

¹ 5. ქებაძე. აუდიტის საფუძვლები. თბილისი, 2005 წ. გვ. 141-149.

აუდიტორული საკმისიანობის მახასიათებელი ტერმინების მოკლე განმარტებები

აბონემენტი – დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს უფლებას მისმა მფლობელმა მიიღოს გარკვეული ღირებულება ან მომსახურება განსაზღვრული დროის განმავლობაში, ხოლო აბონენტი იქნება აბონემენტის მქონე პირი დაწესებულება – ორგანიზაცია.

აგენტი – რწმუნებული, იურიდიული ან ფიზიკური პირი, რომელიც სხვა პირის დავალებით, სახელითა და ხარჯებით ასრულებს დავალებებს. აუდიტში ასეთებია ბითუმად მოვაჭრე წარმომადგენელი, გადასახადისა და ბიუჯეტში შენატანების გაანგარიშებებისა და გადამხდელთათვის მისი დაკავების სისწორის განმსაზღვრელი ჩეკით თუ სხვა დოკუმენტებით განმხორციელებელი.

აგრერირება – ცალკეული ერთეულის ან მონაცემთა გაერთიანება ერთიან მაჩვენებელში

ავანსი – წინასწარ გაცემული თანხა (სახსრები), რომელიც დაფარვას ექვემდებარება; მომავალი გადასახდელების ან ხარჯების ანგარიშში გაცემული თანხა.

ავიზო – შეტყობინება, წერილობითი უწყება, საბანკო შეტყობინება ანგარიშსწორებათა მდგომარეობაში ცვლილებათა შესახებ.

ავტომატი – მომქმედი მანქანა ან მოწყობილობა (კომპლექსი), რომელიც ადამიანი მიერ დაპროგრამებულ ოპერაციას ასრულებს ადამიანის ჩაურევლად და იმეორებს საჭიროების მიხედვით.

ავუარი – ბანკის ფულადი სახსრები უცხოურ ვალუტაში (ქონება): ფულის, ფულადი სახსრების, ფასიანი ქაღალდების (ნაღდი და უნაღდო ჩეკები, თამასუქები, აკრედიტივები) ნებისმიერი სახეობა, რომელთა საშუალებითაც შეიძლება წარმოებდეს საგადასახდელო და ფულადი ვალდებულებების დაფარვა.

ამორტიზაცია – წარმოების პროცესში მოხმარებული კაპიტალის (საშუალებების, ფონდების) გაცვეთილი ნაწილების ღირებულების წარმოებულ პროდუქციაზე (ნაწარმი, მომსახურება, შესრულებული შეკვეთები) თანდათანობითი გადატანის პროცესი.

აკონტი – იმპორტიორის ექსპორტიორთან წინასწარი ანგარიშსწორება

აკრედიტაცია – წარმომადგენელის გაგზავნა, ან ვინმესადმი რწმუნების (მინდობილობის) მიცემა.

ალტერნატივა – საპირისპირო შესაძლებლობებიდან ერთ-ერთის არჩევა, ან მესამე შესაძლებლობის არჩევა.

ამხანაგობა, პარტნიორობა – რამოდენიმე პირის შეთანხმება რაიმე საქმის წამოწყებაზე მოგების მიღების მიზნით.

ანაბარი – გარკვეული პირობით ბანკში ან სხვა ფინანსურ დაწესებულებაში შესანახად შეტანილი ფულადი საშუალებები.

ანალიზი – მეცნიერული კვლევის მეთოდია და ნიშნავს ერთიანი მოვლენის ცალკეული მხარეების თავისებურებათა და ურთიერთ დამოკიდებულებათა კავშირში განვითარების კვლევას. აუდიტში კი იგულისხმება საკვლევი საგნის (მოვლენის) დაშლა შემადგენელ ნაწილებად და პროცედურების საშუალებით მტკიცებულებათა დაზუსტებას უტყუარობის თაობაზე და მოვლენის განვითარებაზე. სახელდობრ: პროგნოზირება, გეგმებისა და პროგრამების დასაბუთებულობა, დავალებათა ფაქტობრივი და მოსალოდნელი შესრულების შეფასება.

ანატოციზმი – სარგებლის ამოღება სარგებელზე. სარგებელი გამოიანგარიშება არა მხოლოდ პირველდაწყებითი თანხიდან, არამედ გასული დროისათვის ნაზრდი სარგებლოდანაც.

ანგარიშგება – ეკონომიკური სუბიექტის, საწარმოს, ორგანიზაციის (იურიდიული ან ფიზიკური პირის) მიერ დროის გარკვეულ მონაკვეთში გაწეული საქმიანობის სრული ანგარიშის შედგენა.

ანგარიში – აუდიტორის პოზიციიდან იგივეა, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიში, რომელიც გულისხმობს ეკონომიკური შინაარსით ერთგვაროვანი სამეურნეო საშუალებების (აქტივების), მათი წარმოქმნის წყაროების (პასივების) და სამეურნეო პროცესების მოძრაობის განუწყვეტელი, სისტემური ასახვის წესი და კონტროლის განხორციელების საშუალება.

ანგარიში აუდიტორული – აუდიტორის ოფიციალური ანგარიში აუდიტორული შემოწმების შედეგის შესახებ. კონფიდენციალური ინფორმაციაა.

ანგარიში ბუღალტრული – აღრიცხვის ერთ-ერთი ხერხია, საწარმოთა ეკონომიკურ საქმიანობაში მომხდარი ცვლილებების გამოთვლის, ეკონომიკური ოპერაციების ორმაგი (ორმხრივი) ასახვისა და კონტროლის შესახებ.

ანგარიშის ბლოკირება – საბანკო ანგარიში, რომლის განკარგვა შეჩერებულია ან შეზღუდულია სასამართლოს ან მთავრობის მიერ.

ანგარიშის ნაშთი – ანგარიშის დებეტსა და კრედიტში ჩანაწერთა ჯამებს შორის სხვაობა.

ანგარიშსწორების დოკუმენტები – საწარმოთა მიერ წერილობით გაფორმებული საგადასახადო მოთხოვნა ან საგადასახადო დავალება, საქონლის ან მომსახურების ღირებულების, ასევე სხვა გადასახდელებისათვის ფულადი სახსრების უნაღდო ფორმით (ბანკის მუშევრებით) გადარიცხვაზე.

ანდერრაიტინგი – საინვესტიციო კომპანიების, ბანკების და მსხვილი ბროკერული ფირმების მიერ ახლად გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვა; ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციის გავრცელებული მეთოდი; ასევე ანდერრაიტინგი ეწოდება გარანტა და ემიტენტს შორის ფასიანი ქაღალდების განთავსების თვითხელშეკრულებას.

ანუიტენტი – სესხის სახეობა, რომლის გადახდა ხდება დროის განსაზღვრული შუალედების მიხედვით მიღებული კრედიტის, სესხისა და მასზე სარგებლის (პროცენტების) დაფარვის ჩათვლით.

არბიტრაჟი, არბიტრი – დავის გადაწყვეტის ხერხი; ქონებრივი დავის გადაწყვეტის ორგანო ან ხელშეკრულების შეუსრულებლობის სამსჯავრო. არბიტრი - მოდავე მხარეთა შორის მედიატორი, მსაჯული, დაუინტერესებელი შუამავალი.

ატესტაცია – 1. მუშაკის ცოდნის დონის კვალიფიკაციის განსაზღვრა. შრომის ანაზღაურების კატეგორიის დადგენა ან მისი დადგენა, შესაბამება თუ არა მუშაკის ცოდნის დონე და კვალიფიკაცია მის მიერ დაკავებულ ადგილს, რომელზედაც იგი პრეტენზიას აცხადებს; 2. დასკვნა მუშაკის საქმიანი თვისებისა ცოდნის თაობაზე; 3. პროდუქციის ხარისხის დადგენა და დოკუმენტური დადასტურება.

აუდიტი – ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობისა და მდგომარეობის არსებითი შემოწმება; სამწარმოო საქმიანობის (დამქირაველის, მეწარმის) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმართვა-შედგენის შემოწმების დამოუკიდებელი ორგანიზაცია (სუვერენული ორგანიზება). იგი თავისებური ექსპერტია ბიზნესში, როგორც ფინანსურ-ეკონომიკური მაჩვენებლების სანდოობის შემოწმებისათვის, ასევე სამეურნეო (ეკონომიკური) საქმიანობის გაუმჯობესებისათვის და დანახარჯების რაციონალიზაციისა და მოგების ოპტიმიზაციის რეკომენდაციების შემუშავებისათვის. აუდიტი ეკონომიკური სუბიექტის (კომპანიის) ანგარიშგები შემოწმებაა კვალიფიციური (პროფესიონალი) სპეციალისტების (აუდიტორების) მიერ დადგენილი აღრიცხვის წესებთან და სტანდარტებთან მისი შესაბამისობის დასადაგენად. ე.ი. იგი შემოწმებითი დამოუკიდებელი სამსახურია საქმიანობის ას-

ახვის სისწორის უტყუარობის, მიზანდასახულობის და ვალდებულებათა პატიოსანი შესრულების შესახებ.

აუდიტი ბანკის – ბანკის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის შედეგების კომპლექსური შემოწმება (ექსპერტიზა), სამართლებრივი, ეკონომიკური და ფინანსური ანგარიშგების ჩათვლით, წარდგენილი საჯარო გამოკვეყნებისათვის, ან ზემდგომი ორგანიზაციებისათვის. ბანკის აუდიტი ტარდება შემდეგი მიმართულებით: საწესდებო კაპიტალის და ფონდების ჩამოყალიბება და ბანკის სხვა ფულადი საშუალებების გამოყენება; ფინანსური შედეგების დახასიათება შემოსავლის შექმნისა და გამოყენების ჩათვლით; ხარჯების განაწილება, მარაგების შექმნა და გამოყენება; ლიკვიდურობა და გადამხდელობა; ბანკის საკრედიტო რესურსები და მათი გამოყენების ეფექტიანობა; ბანკის სარგებლის პოლიტიკა; ბანკის საქმიანობის ეკონომიკური ნორმატივები; აღრიცხვის პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვის მდგომარეობა; უცხოური ვალუტით ანგარიშგება და სხვა.

აუდიტი გარე – დამოუკიდებელი კონტროლი, რომელსაც ატარებს აღრიცხვის, კონტროლისა და სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის სფეროში სპეციალისტები, აქვთ შესაბამისი ლიცენზია ან სერტიფიკატი აუდიტორული საქმიანობის ჩატარების შესახებ.

აუდიტი პროცედურული – დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ საწარმოს შიგა კონტროლის მექანიზმის, აღრიცხვის პოლიტიკის და სხვა მეთოდებისა და პროცედურების შეფასება. პროცედურული აუდიტისას კეთდება რეკომენდაციები საწარმოს საქმიანობის სრულყოფასთან დაკავშირებით.

აუდიტი შიგა (შიდა) – ანგარიშის სისწორისა და უტყუარობის შემოწმება, რომელსაც ახორციელებს ეკონომიკური სუბიექტის შიდა ბუმაკი.

აუდიტის დაგეგმვა – ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავება სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის.

აუდიტის პროგრამა – აუდიტის პროგრამაში ასახულია დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

აუდიტი პროცედურული – დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ საწარმოს შიდა კონტროლის მექანიზმის, აღრიცხვის პოლიტიკისა და სხვა მეთოდების პროცედურების შეფასება.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები – განკუთვნილია იმისათვის, რომ პრაქტიკული დახმარება გაუწიოს აუდიტორებს სტანდარტების დანერგვასა და პრაქტიკის განვითარებაში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი – დადგენილი ნორმები, რომელთაც ეყრდნობიან აუდიტორები ფინანსური ანგარიშგების და სხვა ინფორმაციის აუდიტისას.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები – სამუშაო დოკუმენტები რომლებიც ასახავენ აუდიტორის მიერ დაგეგმილი სამუშაოს, შესრულებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის აღწერას.

აუდიტის სტანდარტი – დადგენილი დებულებები, რომლებსაც ეყრდნობიან აუდიტორები ფინანსური გარიგებების ან სხვა ინფორმაციის შემოწმებისას, აუდიტის სტანდარტებს შეიმუშავენ სათანადო უფლებამოსილი ორგანო.

აუდიტის ხარისხის კონტროლი – აუდიტორული ფირმის მიერ დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების ერთობლიობა, რომლის მიზანია იმის დასაბუთებული გარანტიების (რწმუნებების) უზრუნველყოფა, რომ ფირმის მიერ ჩატარებული აუდიტი შესრულდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნისა და ზოგადი პრინციპების შესაბამისად, როგორც აღწერილია 220 საერთაშორისო სტანდარტში.

აუდიტის თანამდე (თანმყოფი) მომსახურება – აუდიტის თანამდე მომსახურების არსის გაგებაში იგულისხმება აუდიტის ჩატარებაზე განხორციელებული საქმიანობა, როდესაც აუდიტის წესებისა და ჩატარების ტექნიკურ-ორგანიზაციული სამუშაოების განხორციელებას ეხება.

აუდიტორი – აუდიტორული საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის მქონე პირი, რომელიც აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა ლიცენზიის საფუძველზე ინდივიდუალურად და ან აუდიტორული ფირმის მეშვეობით.

აუდიტორი (აუდიტორული) ფირმა – აუდიტორული მომსახურების შემსრულებელი საწარმო (ორგანიზაცია), რომელსაც აქვს აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და ერთადერთი საწესდებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა.

აუდიტორის დასკვნა – წერილობითი დოკუმენტი, რომელსაც ადგენს დამოუკიდებელი აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა). დასკვნაში აისახება საწარმოს ფინანსური საქმიანობის ყველა მხარე განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების შედეგების მიხედვით; აუდიტორის მიერ სათანადო წესით შედგენილი, ხელმოწერილი და ბეჭდით დამოწმებული ოფიციალური საბუთი.

აუდიტორული ეთიკის კოდექსი – ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ქცევის ნორმების ერთობლიობა, რომელთა დაცვაც

მოეთხოვება აუდიტორებს, აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელობასა და ყველა დანარჩენ მუშაკს (პერსონალს).

აუდიტორის სერტიფიკატი – აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს, რომ მის მფლობელს გაეღილი აქვს შესაბამისი საატესტაციო შერჩევა და მისი მონაცემები (ცოდნა) აკმაყოფილებს აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის მოთხოვნებს.

აუდიტორული მომსახურება – მოიცავს მიმოხილვას, შეთანხმებულ პროცედურებსა და კომპილაციურ გარიგებებს.

აუდიტორული მტკიცებულება – ინფორმაცია, რომელსაც მოიპოვებს აუდიტორი და რომლის საფუძველზე გამოტანილ დასკვნებსაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული დასკვნა.

აუდიტორული რისკი – რისკი, რომელიც უკავშირდება აუდიტორის მიერ არაადეკვატური აუდიტორული დასკვნის წარმოდგენას, მაშინ როდესაც, ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები. აუდიტორული რისკი სამი კომპონენტისაგან შედგება: თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნეველობის რისკი.

აუქციონი – ქონების ცალკეული ან პარტიების საჯარო ვაჭრობით ყიდვა-გაყიდვა წინასწარ დათქმულ ადგილსა და დროს, რომლის დროს გამყიდველი აწესებს გასაყიდ საგნებზე მინიმალურ ფასს.

აქტი – იურიდიული ძალის მქონე დოკუმენტი სამეურნეო ოპერაციის განხორციელება-შესრულების შესახებ ან შემოსულობების, გაფუჭების, ხელშეკრულების გაფორმების თუ შეთანხმებების შესახებ.

აქტივი – საწარმოს განკარგულებაში არსებული მატერიალური და არამატერიალური რესურსები.

აქცია – ფასიანი ქაღალდი, რომლის მფლობელს (აქციონერს) უფლება აქვს მონაწილეობა მიიღოს აქციონერული საზოგადოების მართვაში, მოგებისა და მისი ლიკვიდაციის მომენტში ქონების ნაშთის განაწილებაში. აქციით განსაზღვრულია მისი მფლობელის (აქციონერის) უფლებები, მოვალეობები და გაფორმებულია სპეციალური დოკუმენტის სახით. ამავე დროს, იგი დამფუძნებლების მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდია, რომელიც შეიძლება იყიდო ან გაყიდო.

აქციების ლიკვიდურობა – ეკონომიკური მაჩვენებელი, რომელიც გამოხატავს აქციების ფულად გარდაქმნის შესაძლებლობას.

აქციის სერტიფიკატი – დოკუმენტი, რომელიც ადასტურებს აქციონერის უფლებას კომპანიის წინაშე.

აღრიცხვა მეურნეობრივი (ეკონომიკური) – დაკვირვებაა ადამიანთა მეურნეობრივ საქმიანობაზე და მისი გაზომვის შედეგად მიღებული მონაცემების რაოდენობრივი და ღირებულებითი ასახვა,

თვისებრივი დახასიათება და გარკვეული წესით მათი ჩაწერა, რეგისტრაცია, ფიქსირება და ა.შ.

ბაზა ინფორმაციული – მონაცემთა ერთობლიობა, სისტემატიზირებული განსაზღვრული ნიშნით და გამოიყენება სხვადასხვა ამოცანების განხორციელების მიზნით.

ბაზარი – ადგილი, სადაც კომერციული გარიგების მიზნით მყიდველები და გამყიდველები ხვდებიან ერთმანეთს, ამასთან, აქვე ხდება ყიდვა-გაყიდვა.

ბალანსი – წონასწორობა (ტოლობა) საშუალებებსა და მათი წარმოქმნის წყაროებს შორის.

ბანკი – ფინანსური ორგანიზაცია, რომელიც აგროვებს ფულად თანხებს მისი კრედიტის გაცემის მიზნით.

ბანკი – იპოთეკური – ბანკი, რომელიც იძლევა გრძელვადიან სესხებს უძრავი ქონების გირავნობის ქვეშ.

ბანკი კლირინგული – ბანკი, რომელიც კლიენტებთან უნაღლო ანგარიშსწორებას ახორციელებს თანატოლი მოთხოვნა-ვალდებულებების ურთიერთჩათვლით.

ბანკის რისკი - კრედიტის დროულად დაუბრუნებლობის შესაძლებლობა.

ბე – ვალდებულების შესრულების საგარანტიოდ გაცემული (გადახდილი) ფული. ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში „ბე“ იკარგება.

ბიზნესი – საქმიანობა მოგების მიღების მიზნით.

ბირჟა – საქონლის, მომსახურებისა და ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვის ორგანიზებული ბაზარი.

ბიუჯეტი – ფინანსური გეგმა, რომელიც შეჯამებულია შემოსავლები) შემოსულებისა და გასახელების (ხარჯების) მიხედვით დროის რომელიმე პერიოდისათვის. იგივე გეგმა.

ბროკერი – ბირჟის მუშაკი, ბაზრის მონაწილე პირი, საბაზრო ურთიერთობათა აგენტი.

ბრუტო – საქონლის მთლიანი წონა ტარიტ და შეფუთვით. სხვაობა საწარმოს ნაღდ შემოსავლებსა და გადასახდელებს შორის.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები – ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილი აუცილებელი მოთხოვნები, რომლებიც დაცული უნდა იქნეს აღრიცხვის პროცესში და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს.

ბუღალტრული აღრიცხვის ელემენტები – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი.

გადარიცხვა – ფულადი სახსრების გადატანა ერთი ანგარიშიდან მეორეზე.

გადასახდელები – სახელმწიფო კანონმდებლობით დადგენილი განაკვეთებით გამოთვლილი გადასახდელი თანხები, რომლების აუცილებლად უნდა იქნას გადახდილი (შესრულებული).

გამოძალა – კანონით გაუთვალისწინებელი ფულის ან ქონებრივი ფასეულობების „შეძენა“ სხვადასხვა სახის დაშინებით, შანტაჟით და მოტყუებით.

გარიგება – რაიმე ქმედების ჩატარების შესახებ ორი ან რამდენიმე ეკონომიკური სუბიექტის (პირის) წერილობითი ან ზეპირი შეთანხმება.

გაცვლა – ნებაყოფლობითი აქტი, როდესაც კერძო ან იურიდიული პირი პარტნიორს რაიმე ფასეულობას სთავაზობს, რათა სამაგიეროდ სხვა ფასეულობა მიიღოს, ხოლო ბარტერული გაცვლა იქნება ერთი საქონლის (მომსახურების) მეორე სახის საქონელზე (მომსახურებაზე) გაცვლა ფულის გამოყენების გარეშე.

დაკვირვება – სხვა პირთა მიერ ჩატარებულ პროცესებსა და პროცედურებზე თვალყურის დევნება. მაგ., აუდიტორის დაკვირვება კონტროლზე, ინვენტარიზაციაზე, ვალდებულებათა შესრულებაზე.

დანახარჯები – პროდუქციის წარმოება-რეალიზაციაზე გაწეული, ფულად ერთეულში განზოგადებული ყველა სახის ხარჯი.

დასტური – აღრიცხვის ჩანაწერებში არსებული ინფორმაციის დასადასტურებლად ჩატარებულ გამოკითხვაზე დადებითი პასუხი.

დაფინანსება – ფულადი სახსრების მიზნობრივი გამოყენება (საქმეში ჩადება) უკან დაუბრუნებლად.

ეკვივალენტი – თანაბარმნიშვნელოვანი, თანაბარფასიანი საზომი. ეკონომიკაში ეს არის საქონელი, რომელშიც გამოიხატება სხვა საქონელის ღირებულება. ფული წარმოადგენს საყოველთაო ეკვივალენტს.

ეკონომიკური რეგულირება – მმართველი ორგანოების ზემოქმედება ეკონომიკაზე იმ მიზნით, რომ მასში მიმდინარე პროცესი გარკვეულ დონეზე შენარჩუნდეს და გაიზარდოს (განვითარდეს) კიდევ.

ემიტენტი – იურიდიული პირი აღმასრულებელი ორგანო(ები), რომლებიც უშვებენ ფასიან ქაღალდებს და რომლებსაც დაკისრებული აქვთ პასუხისმგებლობა ფასიანი ქაღალდების მფლობელთა წინაშე.

ეროვნული პროდუქტი – საქონლისა და მომსახურების მოცულობის ფულადი გამოხატულება, რომელიც წარმოებულია ქვეყნის

ეკონომიკაში ერთი წლის მანძილზე (გარკვეული პერიოდის მიხედვით). გამოყოფენ მთლიან და წმინდა ეროვნულ პროდუქტს.

ექსპერტიზა - ექსპერტის (სპეციალისტის) მიერ საკითხის გამოკვლევა (ჭეშმარიტების დაგენა), რომელიც მოითხოვს სპეციალურ ცოდნას და მოტივირებული დასკვნების გაკეთებას (წარდგენას).

ვალი - ვალდებულება, რომელიც წარმოიშვება ფულის სესხების, ან საქონლის (სამუშაოების, მომსახურების) შემდგომში გადახდის პირობით მიღების დროს. დოკუმენტი გარიგების პირობით განისაზღვრება. შესაძლებელია განვადებით გადახდისათვის სარგებელი ან საურავი იყოს დაწესებული. ვალის მადასტურებელ დოკუმენტად იგულისხმება: თამასუქი, ობლიგაცია და შესაძლო სხვა ფასიანი ქაღალდები.

ვალუტა - ქვეყანაში მოქმედი ფულადი სისტემის, ფულის ერთეული (ლარი, აშშ დოლარი, ევრო და ა.შ.). ქვეყნის სავალუტო სისტემას და პოლიტიკას ახორციელებს ხელისუფლება, ცენტრალური ბანკი და ფინანსური ორგანოები, ხოლო მსოფლიო მასშტაბით საერთაშორისო სავალუტო-ფინანსური ორგანიზაციები (საერთაშორისო სავალუტო ფონდი, მსოფლიო ბანკი და სხვა საერთაშორისო ბანკები).

ზარალი - საწარმოს საქმიანობის ფინანსური შედეგი, რომელიც მიიღება ხარჯების შემოსავლებზე გადამეტების შემთხვევაში.

თამასუქი - ფასიანი ქაღალდია, რომელიც ადასტურებს მისი მფლობელის უფლებას მიიღოს და თამასუქის გამცემის ვალდებულებას გადაიხადოს განსაზღვრული თანხა (საზღაური) დათქმულ დროს.

თაღლითობა - ხელმძღვანელის, თანამრომლების, ან მესამე მხარის (პირი) ქმედება, რასაც შედეგად მოყვა ფინანსური ანგარიშგების არასწორად წარდგენა, ან სხვა წინასწარ განზრახული დარღვევა - დამახინჯება.

თვითღირებულება - პროდუქციის წარმოებასა და რეალიზაციაზე დანახარჯების ფულადი გამოხატულება (დანახარჯების ერთობლიობა, ჯამი).

ინდექსი - მაჩვენებელი, რომელიც პროცენტობით (ან წილადი ნაწილით) გამოსახავს რაიმე ეკონომიკური მოვლენის თანმიმდევრულ ცვალებადობას გარკვეულ დროში.

ინვენტარიზაცია - საწარმოში არსებული ყველა სახის ქონების შემოწმება, იმ მიზნით, რომ დადასტურდეს მათი არსებობა და დაცულობა.

ინტეგრაცია - ეკონომიკური სუბიექტების გაერთიანება, მათი ურთიერთქმედების გაღრმავება, კავშირების გაერთიანება და შერწყმაც, როგორც ქვეყნის, ასევე რეგიონალურ ან მსოფლიო მასშტაბით.

ინფლაცია – ფულის გაუფასურება, შესაბამისად, ფასების ზრდა, რეალური ხელფასის შემცირება, რაც იწვევს ცხოვრების ღირებულების ზრდასა და ღონის დაბლა დაწევას (დაცემას).

იჯარა – მხარეთა ურთიერთშეთანხმება, რომლის თანახმად მემიჯარე, შემოსავლის მიღების მიზნით, გადასცემს მოიჯარეს აქტივსან მის ნაწილს გამოყენების უფლებით, ხელშეკრულებით, გათვალისწინებული ვადით სარგებლობისათვის.

კაპიტალი – აუდიტორული გაგებით ყველაფერი, რასაც შემოსავლის მოტანა შეუძლია ან ადამიანის მიერ საქონლისა და მომსახურების წარმოებისათვის შექმნილი რესურსები (ღირებულება, რომელსაც შეუძლია ზედმეტი (ახალი) ღირებულების მოტანა), ვიწრო გაგებით – საქმეში დაბანდებული შემოსავლის მომტანი წყარო. ერთმანეთისაგან განასხვავებენ: ძირითად კაპიტალს, საბრუნავ კაპიტალს და ფულად კაპიტალს.

კომპანია – იურიდიული და ფიზიკური პირების გაერთიანება ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისათვის.

კონვენცია – საერთაშორისო ხელშეკრულებები, რომლებიც ვაჭრობის, ფულის მიმოქცევის, შრომითი ურთიერთობების, გადასახადებისა და ბაჟის ამოღების საექსპერტო და საიმპორტო პროდუქციაზე ფასწარმოქმნის საერთო შეთანხმებულ წესებს ითვალისწინებს.

კონფიდენციალური ცნობები – ცნობები, რომლებიც წარმოადგენენ საწარმოთა საიდუმლოებას და ფართო გახმაურებას არ ექვემდებარება. მასში იგულისხმება ისიც, რომ აუდიტორმა დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს თავისი ან მესამე პირის სასარგებლოდ.

კორექტირება – ნაწილობრივი შეცვლის, გასწორების, შესწორების შეტანა პროგნოზებში, გეგმებში, პროექტებში, პროგრამებსა და გარიგებებში.

კურსი – ფასი, რომლის მიხედვითაც ვალუტისა და ფასიანი ქაღალდების ყიდვა-გაყიდვა ხორციელდება.

ლიკვიდურობა – საწარმოს აქტივების, ფასეულობების ნაღდ (მობილურ) ფულად გადაქცევის (გადასვლის) უნარი (გადამხდელუნარიანობა).

ლიცენზია – გარკვეული ოპერაციების განხორციელების ნებართვა (უფლება).

მაკლერი – პირი, რომელიც დასაქმებულია გარიგების შუამავლობით.

მარაგი – მატერიალური რესურსები, რომლებიც აუცილებელია სამეურნეო სუბიექტის უწყვეტი ფუნქციონირებისათვის.

მენეჯმენტი – წარმოების მართვის ფორმების, მეთოდების, პრინციპების, საშუალებათა ერთიანობა, რომელიც შემუშავებულია წარმოების ეფექტიანობის ამაღლებისა და მოგების მიღება-გადიდების მიზნით.

მოგება – აუდიტორული გაგებით – საქონლისა და მომსახურების გაყიდვიდან მიღებული შემოსავლის მეტობა ამ საქონლის წარმოებასა და გაყიდვის საჭირო განახარჯების ჯამზე.

მოგების ნორმა – მოგების შეფარდება კაპიტალურ აქტივებთან გამოსახული პროცენტებში.

მონიტორინგი – სპეციალურად ორგანიზებული სისტემატური დაკვირვება ან გამოკვლევა რომელიმე ობიექტის მდგომარეობის შესახებ.

მოსაკრებელი – საწარმოს ან ცალკეული პირის სავალდებულო გადასახდელი მათთვის გაწეული მომსახურებისათვის.

„ნოუ-ჰაუ“ – ინტელექტუალური საკუთრება - არამატერიალური აქტივი, რომელსაც მიეკუთვნება მეცნიერული, ტექნოლოგიური, მმართველობითი, კომერციული და სხვა სახის ცოდნათა ერთობლიობა, გამოცდილება.

პაი – ფიზიკური ან იურიდიული პირის ფულადი შენატანების თანხა ან წილი საწარმოს საწესდებო ფონდში.

პასივი – ბუღალტრული ბალანსის ის მხარე ან ნაწილი, სადაც წარმოდგენილია საწარმოს საკუთარი კაპიტალი და ვალდებულებები.

პრემია – ფულადი ან მატერიალური წახალისება, საქმიანობის რომელიმე სფეროში მიღწევებისა და დამსახურებისათვის.

პრივილეგია – განსაკუთრებული უფლება, რომელიც მინიჭებული აქვს ვინმეს. სხვებისაგან განსხვავებული უპირატესობა.

პროგნოზირება – მეცნიერულად დასაბუთებული პიპოთეზა ეკონომიკური სისტემებისა და ეკონომიკური ობიექტების შესაძლებელი მდგომარეობის შესახებ და ამ მდგომარეობის დამახასიათებელი მაჩვენებლები.

პრომილე – რიცხვის მეათასედი ნაწილი, პროცენტის მეათედი, აღინიშნება ‰-ით.

რეალიზაცია – პროდუქციის, მომსახურების ან შესრულებული სამუშაოს გაყიდვა, მასზედ განკარგვის უფლების გადაცემა მყიდველისადმი.

რეგლამენტი - წესები, რომლებიც ადგენენ, არეგულერებენ ღონისძიებათა და მოქმედებათა ჩატარების პირობებს.

რეინვესტირება - ინვესტიციაში პირველადი ჩადებული თანხის ნამატის პერმანენტული დატოვება, პერმანენტული ნამატით ზრდა.

რისკი - სიტუაცია, როდესაც ყველა ალტერნატივას მიყვართ ერთ-ერთ ყველაზე სასურველ შედეგამდე.

რისკი ბიზნესის - საწარმოს საქმიან აქტივობასა და ფინანსურ შედეგებში მოსალოდნელი საფრთხის ხარისხი.

რისკი თანდაყოლილი - რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობასთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს შესაბამისი შიგა კონტროლის მეთოდების არასაკმარისობის გამო.

რისკი პოლიტიკური - განპირობებულია ეკონომიკურ პროცესებზე პოლიტიკური ცვლილებებით და სამხედრო კონფლიქტების გავლენით.

რისკი სარგებლის - საბანკო რისკის ერთ-ერთი სახეობა, რომელიც განპირობებულია სარგებლის საბაზრო განაკვეთების მერყეობით. შეიძლება გამოიწვიოს ბანკის მოგების საკრედიტო-დეპოზიტური ოპერაციებიდან სარგებლის შემცირება ან დაკარგვა.

რისკი სისტემატური - რისკი, რომელიც მიმდინარეობს საწარმოს კონტროლის გარეშე წყაროებიდან, როგორიც არის: მიღწეულუნარიანობასთან დაკავშირებული რისკი, სარგებლის განაკვეთის რისკი, ბაზრის რისკი და ა.შ.

რისკი შეუმჩნეველობის - რისკი იმისა, რომ აუდიტორის ძირითადი პროცედურები აღმოაჩენს რომელიმე ანგარიშის ნაშთში ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციაში არსებულ ისეთ უზუსტობას, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობებთან შეიძლება არსებითი იყოს.

რისკი წმინდა - რისკი, დაკავშირებული ფულის დაკარგვის საშიშროებასთან.

საბაზრო რისკი - რისკი, რომლის ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება მერყეობდეს საბაზრო ფასების ცვლილების შედეგად.

საბაზრო კოდექსი - საკანონმდებლო აქტი, რომელიც საბაჟოს ორგანიზაციას და საქმიანობას არეგულირებს.

საპირგამტეხლო - ჯარიმის თანხა ვალდებულებების შეუსრულებლობისათვის.

საგადასახადო კანონმდებლობა – იურიდიული სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობა, რომელიც ადგენენ ქვეყანაში მოქმედ საგადასახადო სახეობებს.

საკუთრება – საგნების, მატერიალური ღირებულებების, (ქონების) და სულიერი ფასეულობების გარკვეული პირების კუთვნილება. უფლება კუთვნილი ობიექტების მომსახურებასა და გამოყენებაზე, ყიდვა-გაჩუქებაზე და ა.შ.

სანაქციები – იძულებითი ზემოქმედების ღონისძიებები სამეურნეო და ფინანსური საქმიანობის ნორმალურად გაძღოლის წესების დამრღვევთა მიმართ.

სარგებლის რისკი – რისკი, როცა ფინანსური ინსტრუმენტის ღირებულება შეიძლება მერყეობდეს საბაზრო ფასების ცვლილების შედეგად.

საქონლის ასორტიმენტი – საქონლის სახეობათა ჩამონათვალი, რომელსაც უშვებს წარმოება (საწარმო), ან რომელიც წარმოდგენილია სავაჭრო ქსელში.

საწარმო – დამოუკიდებელი მეურნე, სუბიექტი იურიდიული პირის უფლებით, რომელიც აწარმოებს პროდუქციას, ასრულებს სამუშაოს, ახორციელებს მომსახურებას ან ეწევა სხვა სახის ეკონომიკურ (მწარმოებლურ) საქმიანობას. განასხვავებენ სახელმწიფო, მუნიციპალურ, კოლექტიურ, ინდივიდუალურ საწარმოებს.

სახელმწიფო ეკონომიკური პოლიტიკა – მოქმედების გენერალური ხაზი, ღონისძიებათა ერთობლიობა, რომელსაც მთავრობა ატარებს სახელმწიფოს სახელით წარმოების, განაწილების, გაცვლის, მოხმარების, დაგროვების, ექსპორტ-იმპორტის სფეროში.

სახელმწიფო სუფსიდიები – მეურნეობრივი საქმიანობის დახმარება - განვითარებისათვის ბიუჯეტიდან გამოყოფილი თანხები.

სიყალბე – დოკუმენტებში და ჩანაწერებში ისეთი ჩანაწერების გაკეთება (ისეთი ქმედების ჩაწერა), რომელიც ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას და ნორმას, იწვევს ზარალს (ზიანს) და განხორციელებულია ვინმეს პირადი მიზნების გამო.

სოლიდარული პასუხისმგებლობა – ვალდებულებებზე პიროვნებების ჯგუფის ერთობლივი პასუხისმგებლობა.

ტესტი – კითხვების ერთობლიობა, რომლის მიხედვითაც შეისწავლება გამოსაკითხი სუბიექტის პროფესიონალურობა.

ტექნოლოგია – განასახიერებს თავის თავში მეთოდების, ხერხების, ოპერაციებისა და პროცედურების თანმიმდევრობას, ტექნოლოგიური ოპერაციების ერთობლიობა ქმნის ტექნოლოგიურ პროცესს.

ფასი მონოპოლიური – მონოპოლიური გაერთიანებების მიერ ბაზარზე ზემოქმედების მიზნით დადგენილი (თვითნებურად შექმნილი) ფასი.

ფინანსური ანგარიშგება – აღრიცხვა-ანგარიშგების ფულად ერთეულში განზოგადებული მაჩვენებლების დოკუმენტები, რომლებიც ახასიათებენ ძირითადი საქმიანობის ბალანსს, მოგება-ზარალისა და ფულადი სახსრების მოძრაობას, ანგარიშგების და სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე ახსნა-განმარტებას.

ღირებულება – აუდიტორის გაგებით – საქონელში (პროდუქციაში) განივთებული საზოგადოებრივად აუცილებელი შრომის მოცულობა ფულად ერთეულში; პროდუქციის წარმოებასა და რეალიზაციაზე, მასთან ერთად აღწარმოების (კელაწარმოების) გაგრძელებაზე დანახარჯების ჯამი ფულად ერთეულში.

ყადაღა ქონების – სამოქალაქო სარჩელი ქონების შესაძლო კონფისკაციის, ჩამორთმევის ან გამოყენების შეჩერების აღსრულების მიზნით, ან ჯარიმის გადახდევინების მიზნით.

შემცენება – ობიექტური რეალობის ადეკვატური ასახვა ადამიანის ცნობიერებაში (აზროვნებაში).

შემოსავალი – ფულადი სახსრების ნებისმიერი ნაკადი, ან მატერიალური ფასეულობების მიღება.

შერჩევა – ერთგვაროვანი ნიშნების მიხედვით განზოგადების გავრცელება, შესაძლო მნიშვნელობის დასადგენი ალბათობის გამოყენება, სანიმუშო ერთეულის მახასიათებელ მაჩვენებელთა გავრცელება საკვლევ ერთობლიობაზე (პარტიაზე) და სხვა.

შიფრი – პირობითი რეგისტრაციის ნიშანი დოკუმენტზე, საინფორმაციო მასალაზე.

ჩამოწერა – საქონლური ან ფულადი ფასეულობის მიკუთვნება ზარალზე და აღრიცხვიდან მათი ამოღება.

ცვეთა – საშუალებების (აქტივების) გამოყენების შესაბამისად ღირებულების შემცირება და ზარჯებში ჩამოწერა, რომელიც ნაწილდება მათი სასარგებლო მომსახურების ვადაზე.

წუნი – უხარისხო, მოხმარებისათვის გამოუყენებელი, უვარგისი პროდუქცია.

ჭვრეტა – ადამიანის მიერ სინამდვილის ობიექტური ხედვა; მოვლენის განვითარების შედეგების დანახვის აღნიშვნა (შესაძლებლობა, განჭვრეტა).

ხელფასი – შრომისათვის ფულადი ანაზღაურება.

ხელშეკრულება – ორი ან რამდენიმე პირის (სუბიექტის) ნებაყოფლობითი შეთანხმება ვალდებულებათა შესრულებაზე.

ჯარიმა – ფულის გადახდევინება სასჯელად წესის დარღვევისათვის.

პეჯირება – რისკის შემცირება, თავის დაზღვევა დანაკარგებისაგან.

ბამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონი“. 7 თებერვალი, № 623-III-ს; შეტანილი ცვლილებები 06.27/97 № 810; გამოცემულია 2001, 20/IX მდგომარეობით.
2. აუდიტური საქმიანობის შესახებ, პარლამენტის უწყებები №№23-26, 1995-06; საკანონმდებლო დამატება № 33, 16.23.1997.
3. აუდიტის ეთიკის კოდექსი. „ფინანსები“, 16.23.1997.
4. IFAC – აუდიტის ოფიციალური დოკუმენტაცია, ნაწ. I და II. ბაფ, თბილისი, 1999 წ.
5. IFAC – აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი (2004 წლის გამოცემა). თარგმანი ინგლისურიდან, ბაფ, თბილისი, 2006 წ.
6. ACCA – აუდიტი და შიდა მიმოხილვა. ბაფ, თბილისი, 2003 წ.
7. ბ. ალავერდაშვილი – პრაქტიკული აუდიტი. მეთოდური სახელმძღვანელო. თბილისი, 1996 წ.
8. ლ. გრიგალაშვილი – როგორ ჩავატაროთ აუდიტი (საანგარიშო შემოწმება). თბილისი, 1995 წ.
9. ფ. ბურდული – ეკონომიკური ანალიზის აქტუალური საკითხები. თბილისი, 2002 წ.
10. მონტგომერი რ. - „აუდიტი“, მეთერთმეტე გამოცემა, რომელსაც მეშვიდე გამოცემის შემდეგ ეწოდება „აუდიტ-მონტგომერი“. თბილისი, 2006 წ.
11. გ. სახოკია, ი. ზაქარიაძე, ვ. მუჯირიშვილი - „ფინანსური კონტროლის საფუძვლები“ (მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელო), თბილისი, ITDP, 2006 წ.
12. ა. სილაგაძე, ე. ცირამუა, ე. ხარაბაძე და სხვები - ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი. თბილისი, 2005 წ.
13. ნ. ქებაძე – აუდიტის დაგეგმვა (კომენტარები LAS-300). აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, თბილისი, 2000 წ.
14. ნ. ქებაძე – აუდიტის საფუძვლები. თბილისი, 2005 წ.
15. ო. ჩადუნელი-მმართველობითი აღრიცხვა. თბილისი, 2005 წ.
16. რ. შაყულაშვილი. აუდიტი. თბილისი, 2000 წ.

17. ე. ცირამუა, ი. ლიტვინოვი - აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაცია და მეთოდика. თბილისი, 1997 წ.

18. ე. ცირამუა - აუდიტორული საქმიანობის არსის შესაბამისი სტანდარტების დანერგვის პრობლემები საქართველოში. ჟ. „ბუღალტრული აღრიცხვა“, № 5, 2000 წ.

19. ე. ცირამუა - „აუდიტი“. თბილისი, 2006 წ.

20. ე. ცირამუა - ეკონომიკური ანალიზი (სახელმძღვანელო). თბილისი, 2007 წ.

21. რ. ძაძაძია - ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება (ბასს-ის მიხედვით). თბილისი, 2002 წ.

22. ე. ხარაბაძე - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბილისი, 2001 წ.

23. ე. ხარაბაძე - ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლები. თბილისი, 2002 წ.

24. ა. ხორავა, ნ. კვატაშიძე, ნ. სრესელი, ზ. გოგრიჭიანი - ბუღალტრული აღრიცხვა, თეორია, ფინანსური აღრიცხვა, ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით. თბილისი, 2002 წ.

25. АССА - Базовый уровень – Основы бухгалтерского учета. Модель А и Б, учебник АДПБ, издательство АТ Fouka Lid, 1998.

26. АССА – Управленческая информация, международная версия, учебник АДПБ, Тбилиси. 1999 г.

27. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита. 2001 г. – М. МЦРСБУ, 2002 г.

28. Адамс Р. – Основы аудита. Пер. с английского. М., Аудит. ЮНИТИ, 1995 г.

29. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендация и методика осуществления. В 2-ух т. Коллектив авторов, М. Международная школа управления. „ИНТЕНСИВ“ РАГС, Изд-во „ДИС“ 1999 г.

30. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит. Учебное пособие. ИНФРА-М., 1995 г.

31. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит. Учебник. Москва, ИНФРА-М., 2008 г.

32. Шеремет А. Д. Экономический Анализ. Изд. „Финансы и статистика“, Москва, 2003 г.

33. Донцов А. В., Никифорова Н.А. Анализ финансовой отчетности (учебник), Москва, 2008 г.

34. Томас Р. Карлин; Альберт Маклин. Анализ финансовых отчетов (на основе СААР). Учебник, перевод с английского. Москва ИНФРА-М, 1999 г.

35. Чая В. Т., Чая Г. В. – Международные стандарты финансовой отчетности. Москва, 2008 г.

სარჩევი

შესავალი	3
თავი 1. აუდიტორული საქმიანობის არსი და ზოგადი დახასიათება	5
§1. რეალური სინამდვილის შეცნობა და სამეურნეო საქმიანობის აუდიტი	5
§2. აუდიტის წარმოშობა და მისი აუცილებლობა	9
§3. აუდიტის არსი, როლი და ჩამოყალიბება-განვითარების მოკლე ისტორია	14
საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	20
თავი 2. აუდიტორული საქმიანობის საგანი, თეორიული საფუძვლები და პრაქტიკა	22
§1. აუდიტის საგანი	22
§2. აუდიტის მიზანი და ამოცანები	32
§3. აუდიტის ჩატარების პრინციპი და თანამდევ მომსახურება	39
საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	48
თავი 3. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია	49
§1. აუდიტის სახეები, ეტაპები	49
§2. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა....	63
§3. აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში და თანამედროვე საქართველოში	69
საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	84
თავი 4. აუდიტის მეთოდოლოგია და აუდიტორული სტანდარტები	86
§1. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია და აუდიტი ...	86
§2. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შექმნის მეთოდოლოგიური საფუძვლები და მისი შინაარსი	89
§3. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების ზოგადი დახასიათება	96
§4. სტანდარტების ძირითადი შინაარსი და ამოცანები, მათი მოკლე ანოტაცია	105
საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	144
თავი 5. აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაცია და მისი წარმოების მეთოდოლოგია	146
§1. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების პროცესი და აუ-	

	დიტორული დასკვნა	146
§2.	აუდიტორული კონტროლის ორგანიზაცია, ხარისხი, არსებითობა და სტრატეგია (მეთოდოლოგიურ-მეთოდიკური ბაზა)	155
§3.	აუდიტორული შემოწმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების დადება (გაფორმება)	166
§4.	აუდიტორული კონტროლის ჩატარების დაგეგმვა	171
	საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	180
თავი 6.	პრაქტიკული აუდიტი	181
§1.	შემოწმების აუდიტორული რისკი	181
§2.	აუდიტორული შემოწმების ჩატარების წესი	189
§3.	აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები	198
§4.	აუდიტორული დასკვნის შედგენის შინაარსი და წესი ...	206
	საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	222
თავი 7.	ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო დოკუმენტაციის აუდიტორული შემოწმება	224
§1.	საერთო დოკუმენტაციის აუდიტორული შემოწმება	224
§2.	ბრუნვისგარეშე და საბრუნავი აქტივების აუდიტორული შემოწმება	230
§3.	ანგარიშსწორების, შემოსავლების, გასავლების, დარიცხვა-გადასახადების და ფინანსური შედეგების ფორმირების აუდიტორული შემოწმება	234
	საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	238
თავი 8.	ძირითადი სამეურნეო ოპერაციების აუდიტი	239
§1.	აუდიტორული კონტროლის ტესტებისა და ოპერაციების შერჩევა	239
§2.	არსებითობისა და რისკის დონის შეფასება და შემოწმება.....	247
§3.	შრომის ანაზღაურების ციკლის აუდიტი	254
§4.	შესყიდვების ციკლისა და ფულადი სახსრების ნაშთების აუდიტი	261
§5.	რეალიზაციისა და ამონაგების ციკლის აუდიტი	270
	საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	280
თავი 9.	აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემთა აუდიტორული შემოწმების საკითხები	282
§1.	ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის შემოწმება	282

§2. საწესდებო და ძირითადი კაპიტალის ასახვის სისწორის შემოწმება	291
§3. საბრუნავი საშუალებების, მარაგების ასახვის სისწორის შემოწმება	300
§4. მომავალი პერიოდის ხარჯების სისწორის შემოწმება	306
საკითხები (კითხვები) თვითშემოწმებისათვის	316
აუდიტორული ეთიკის კოდექსი (დანართი 1)	318
აუდიტორული საქმიანობის მახასიათებელი ტერმინების მოკლედ განმარტებები (დანართი 2)	336
გამოყენებული ლიტერატურა	350
სარჩევი	352



ედუარდ გრიგოლის ძე ცირამუა დაიბადა 1933 წლის 31 დეკემბერს ქ. თბილისში. საშუალო განათლება მიიღო ქ. თბილისის ეაუთა პირველ და მეორე სკოლაში, ხოლო ქალთა და ეაუთა სკოლების შეერთების შედეგად დაამთავრა 42-ე მათემატიკური სკოლა. 1962 წელს დაამთავრა ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თსუ ბუღალტერ-ეკონომისტის სპეციალობით, აქვე ასპირან-

ტურის კურსი, რის შემდეგ ჩაირიცხა მოსკოვის მ. ლომონოსოვის სახ. სახელმწიფო უნივერსიტეტში ეკ. მეცნიერებათა კანდიდატის სამეცნიერო ხარისხის მაძიებლად და იქვე დაიცვა სსენებული ხარისხი, ხოლო ეკ. მეცნიერებათა დოქტორის ხარისხი დაიცვა საქართველოში ეკონომიკის დარგის სადისერტაციო საბჭოსე - სტატისტიკა, საბუღალტრო აღრიცხვა, ინფორმატიკის სპეციალობით და მიენიჭა პროფესორის წოდება 1998 წელს. შრომითი საქმიანობა დაიწყო 1956 წელს. იყო მუშა, აღმრიცხველი, ბუღალტერი, მთავარი ბუღალტერი; ცენტრალურ სტატისტიკურ საამართველოში ფინანსებისა და ფასების სტატისტიკის განყოფილების უფროსი; ფინანსთა სამინისტროში რესპუბლიკის აღრიცხვისა და ანგარიშგების სამსახურის უფროსი; ხეტიკისა და ხის დამამუშავებელი სამინისტროს საფინანსო სამსახურის უფროსი; სოციალური უზრუნველყოფის სამინისტროში საგეგმო-საფინანსო და საბუღალტრო აღრიცხვის სამსახურის უფროსი (კოლეგიის წევრი). 1972 წლიდან უწყვეტად მუშაობს ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თსუ-ში 1990 წლამდე მოწვეულ ლექტორად; 1991-1998 წლებში დოცენტის თანამდებობაზე, ხოლო 1998 წლიდან პროფესორის (მეცნიერებათა დოქტორი) თანამდებობაზე. პარალელურად 1990-2006 წლებში იყო ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის აღრიცხვისა და აუდიტის განყოფილების (კათედრის) გამგე. არჩეულია ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიის წევრად. გამოქვეყნებული აქვს 77-ზე მეტი სამეცნიერო ნაშრომი. მათ შორის, 13 მონოგრაფიული და სასწავლო წიგნი, 19 ცალკეული სამეცნიერო ნაშრომი, 22 საკუთნალო სამეცნიერო სტატია და სხვადასხვა კონფერენციებზე მოხსენებები და თეზისები. მიღებული აქვს ღირსების მედალი და ბუღალტრული აღრიცხვასა და აუდიტში გაწეული ღვაწლისათვის საერთაშორისო საიმპერატორო მედალი.

Эдуард Цирамуа

Аудит

Теория, техника, методика

(на грузинском языке)

Тбилиси 2009

Eduard Tsiramua

AUDIT

Theory, Technoligi, Method

(in Georgian Language)

Tbilisi 2009

ლიტერატურული და ტექნიკური რედაქტორი: თინათინ ცირამუა
კომპიუტერული უზრუნველყოფა: პავლე რიკაძე

დაიბეჭდა: შ.პ.ს. „დარბეჭი“

ტირაჟი: 400

საბეჭდი ქაღალდი 60X84 1/16 პირობითი ნაბეჭდი
თაბეხი 22,21; სააღრიცხო საგამომცემლო თაბახი 21