

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების
სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტი

ხელნაწერის უფლებით

ვასილ კაციაშვილი

*აუდიტორული საქმიანობის ფორმირებისა და
რეგულირების თავისებურებები საქართველოში
გარდამავალ ეტაპზე*

ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატის სამეცნიერო ხარისხის
მოსაპოვებლად წარმოდგენილი

დ ი ს ე რ ტ ა ც ი ა

08.00.06 – სტატისტიკა, საბუღალტრო აღრიცხვა, ეკონომიკური
ინფორმატიკა

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: ედუარდ ცირამუა,
ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი

შ ი ნ ა ა რ ს ი

შესავალი.

თავი I. აუდიტი, როგორც თანამედროვე ეკონომიკის განუყოფელი ნაწილი და მისი სრულყოფის პერსპექტივები;

- 1.1. აუდიტის არსი და მისი ობიექტური აუცილებლობა;
- 1.2. აუდიტის განხორციელების ძირითადი მიზეზები და ფაქტორები;
- 1.3. სახელმწიფოს ეკონომიკაში აუდიტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები;

თავი II. აუდიტორული საქმიანობის მდგომარეობა საქართველოში და მისი შემდგომი გარდაქმნების შესაძლებლობები;

- 2.1. აუდიტორული საქმიანობა და აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხები;
- 2.2. აუდიტის ჩატარების მეთოდისა და მეთოდიკის სრულყოფის საკითხები;
- 2.3. აუდიტორულ საქმიანობაში საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების გამოყენების შესაძლებლობანი;

თავი III. აუდიტორული საქმიანობის შემდგომი სრულყოფის საკითხები საქართველოში;

- 3.1. ადგილობრივი (ეროვნული) აუდიტორული საქმიანობის სისტემის ფუნქციონირების თავისებურებები და მისი სრულყოფის საკითხები;
- 3.2. ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს შექმნის საჭიროების საკითხი;

დასკვნები და წინადადებები;

ლიტერატურა;

დანართები.

შ ე ს ა ვ ა ლ ი

საქართველოს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლას მოჰყვა საკუთრების ფორმების ახალი ორგანიზაციული სტრუქტურების (ერთობლივი საწარმოების, სააქციო ან შეზღუდული პასუხმგებლობის საზოგადოებების, მცირე საწარმოების, გლეხური მეურნეობების) მრავალფეროვნება. საბაზრო ეკონომიკისათვის საჭირო საკანონმდებლო ბაზის უქონლობის და სხვადასხვა სუბიექტური თუ ობიექტური მიზეზების გამო ეკონომიკური რეფორმების საწყის ეტაპზე მთლიანად მოიშალა ქვეყნის საფინანსო სისტემა, ხოლო მასზე კონტროლის ინსტიტუტები გააქტიურების ნაცვლად სრულიად უმოქმედო გახდა. კონტროლის ფუნქციების უგულვებელყოფას, მის დაკნინებას ხელი შეუწყო როგორც მისი მნიშვნელობის სათანადო შეუფასებლობამ სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში, ისე დემოკრატიის პრინციპების არასწორად გაგებამ, რის გამოც რეფორმების საწყის ეტაპზე კონტროლი და რევიზია გამოცხადდა გეგმიანი ეკონომიკის ნეგატიურ გადმონაშთად, აღებული იქნა კურსი არა ამ სფეროს საქმიანობის ლიბერალიზაციაზე და საბაზრო ეკონომიკის პირობებით გათვალისწინებულ შესაბამის ჩარჩოებში მოყვანაზე, არამედ მის გაუქმებაზე, რადგან მიაჩნდათ, რომ კონტროლის სისტემა ძირითადად ეფუძნებოდა გეგმიანი ეკონომიკის მოთხოვნებს და საბაზრო ეკონომიკისათვის შეუთავსებელი იყო.

ნიშანდობლივია, რომ საბაზრო ურთიერთობების განვითარებამ განაპირობა დროის მცირე მონაკვეთში დიდი რაოდენობის სრულიად

ახალი ნორმატიული და საკანონმდებლო აქტების მიღება, რომლებიც ახდენენ საწარმოთა (ორგანიზაციების) საქმიანობის სამართლებრივი საკითხების, ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების, დაბეგვრის, პროდუქციის თვითღირებულების რეგულირებას. ამავდროულად, უამრავი ცვლილებები და დამატებები გამოცემულ ნორმატიულ დოკუმენტებში ხშირ შემთხვევაში ვერ მოიცავდნენ მოქმედი ნორმატიული ინფორმაციის მთელ ბანკს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, წარმოიშვა საწარმოს საქმიანობისათვის ხელშემწყობი და კონტროლის ახალი ფორმის ინსტიტუტის ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომელიც რადიკალურად განსხვავებული იქნებოდა ადრე არსებული სარევიზიო კონტროლის ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური, სამართლებრივ-საკანონმდებლო პრინციპებისაგან და მბრძანებლურ-ადმინისტრაციული პერიოდის სამართლებრივი ბაზისაგან. ასეთი ინსტიტუტის საქმიანობის ძირითადი ამოცანები უნდა განსაღვრულიყო: კონსულტაციებით, (დირექტივებით) როგორც ორგანიზაციის, ისე საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესების მოწესრიგებით და გაუმჯობესებით, ფინანსური მდგომარეობის და საწარმოს გადახდისუნარიანობის გასაუმჯობესებლად სათანადო რეკომენდაციების შედგენით, გადასახადების გაანგარიშების სისწორის დადგენით, სამართლებრივ საკითხებზე დახმარების გაწევით, თაღლითობის და შეცდომების გამოვლენით, მათი აღსაკვეთი ღონისძიებების დასახვით და მათი კონკრეტული კომერციული საქმიანობის ამაღლებით. ასეთი ინსტიტუტი უნდა ყოფილიყო საყოველთაოდ აღიარებული არასახელმწიფოებრივი კონტროლის ერთ-ერთი სახეობა და ცხოვრების პრაქტიკით აპრობირებული, ანუ

ანალოგი იმისა, რასაც ფართოდ იყენებენ საბაზრო ურთიერთობების პირობებში. გარდა ამისა, ამ ინსტიტუტის ჩამოყალიბებას ხელი უნდა შეეწყოს და ქვეყნის მიერ აღებული კურსის, ეკონომიკური პროცესების მართვაში სახელმწიფოს ჩართვის თანდათანობით შემცირებისათვის. სახელმწიფოსა და საზოგადოების მიერ ასეთ ინსტიტუტად დამოუკიდებელი აუდიტორული საქმიანობა არის აღებული. ფაქტობრივად, აუდიტის აღმოცენება ეკონომიკური გარდაქმნების ლოგიკიდან გამომდინარეობდა და ეფუძნებოდა მოთხოვნისა და განაცხადის ფუნდამენტურ ურთიერთობას.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა და აუდიტორის პროფესია თავის თანამედროვე სახით შედარებით ცოტა ხნის წინათ გამოჩნდა და ეკონომიკური გარდაქმნების პროცესში სულ უფრო ფართო გავრცელება ჰპოვა.

თემის აქტუალურობა – საბაზრო ურთიერთობის პირობებში ფინანსური ინფორმაციის მიღების, მისი უტყუარობისა და ხარისხის შესაფასებლად, საჭირო გახდა აუდიტორული სამსახურის შემოღება, რომელიც სამეურნეო საქმიანობის შესახებ მომხმარებელს მიაწვდის კომპეტენტური სპეციალისტების მოსაზრებას, არგუმენტირებულ დასკვნას ფინანსური ანგარიშგების სისწორისა და ხარისხის შესახებ. დღეს, ჩვენი საზოგადოებრივი ცხოვრების ნორმალიზაციის კვალობაზე იკვეთება აუდიტორული საქმიანობის აუცილებლობა – აუდიტორები ასე თუ ისე ფეხს უწყობენ ახალ სისტემას, საბაზრო ეკონომიკას. თუმცა, როგორც ყველა ახალი საქმიანობა, აუდიტიც საჭიროებს

კონცეპტუალური საფუძვლების მეთოდური და ორგანიზაციული ფორმების სრულყოფას.

აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს) ახორციელებენ აუდიტორები და აუდიტური ფირმები სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის, საჯარო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, დაბეგვრისა და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობისა და საწესდებო მოთხოვნების უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

აუდიტორულ მომსახურებაში შედის აგრეთვე ბუღალტრული მომსახურება, ექსპერტიზა და საკონსულტაციო მომსახურება საფინანსო, დაბეგვრის და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა დარგებში.

აუდიტორის მოვალეობაა ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რომელზეც შეთანხმდნენ აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტი და ნებისმიერი მესამე მხარე, აგრეთვე დასკვნის წარდგენა აღმოჩენილ ფაქტებზე დაყრდნობით. ხოლო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია შესაძლებლობა მიეცეს აუდიტორს გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

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

ნაშრომში წარმოდგენილია ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მოდელი, სადაც აუდიტის სახელმწიფოებრივი რეგულირების როლი თავისთავად შემცირდება.

აღნიშნული სააგენტოს ერთ-ერთი შემოსავლის წყარო იქნება – აუდიტორულ ფირმისა და აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მიერ გაკეთებული ერთობლივი დასკვნა. დასკვნის ფორმების ბლანკები აუდიტორულ ფირმებს დაურიგდებათ წინასწარ (რომელთა გარეშე დასკვნას ძალა არ ექნება). ხოლო აუდიტორულ დასკვნას ძალა ექნება მაშინ, როდესაც ორივე ფორმა ერთდროულად იქნება წარმოდგენილი. აუდიტის მარეგულირებელ სააგენტოს კი შესრულებული სამუშაოდან შემოსავლის 1% ექნება (საპროცენტო განაკვეთი შემდეგში შეიძლება შეიცვალოს).

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

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

კონტროლის ფუნქციების ასეთი შემფასებლები ითვალისწინებდნენ მსოფლიოში დამკვიდრებულ პრინციპს, რომ ფინანსური (ეკონომიკური) კონტროლი სახელმწიფოებრივი საზოგადოებრივ-ეკონომიკური ცხოვრების ერთ-ერთ ატრიბუტს წარმოადგენს და იგი გვევლინება ობიექტურ კატეგორიად –

საზოგადოებრივ-წარმოებითი საქმიანობის მართვის ფუნქციად. წარმოადგენს რა ფინანსური კონტროლი წარმოების მართვის სისტემის შემადგენელ ნაწილს, ის «ასრულებს სამ ძირითად ფუნქციას: პროფილაქტიკურს, ინფორმაციულს და მობილიზაციურს, რომლის განხორციელების პროცესში გამოიყენება დოკუმენტური, შეფასებითი და ფაქტობრივი მეთოდი. ამრიგად, კონტროლი, როგორც სახელმწიფოებრივი, ისე ეკონომიკური მართვის სისტემაში, განურჩევლად, ქვეყნის საზოგადოებრივ-პოლიტიკური წყობისა».*

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

აუდიტორული საქმიანობა კი მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტორული მომსახურების გაწევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას. ამ მიმართულებით ნაშრომის შინაარსში შემუშავებული არგუმენტირებული წინადადება-რეკომენდაციები თემას აქტუალურს ხდის.

გარკვეულ ინტერესს წარმოადგენს ნორმატიული რეგულირების სისტემაში აუდიტის სტანდარტების ადგილის განსაზღვრა, რაც დღეისათვის საკმაოდ ბუნდოვანია. *ეროვნული სტანდარტების შემუშავებისას აუდიტორულ ფირმებს უნდა მიეცეთ დავალება დაიწყოთ მუშაობა სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად.*

* ანდრეევი ვ. «პრაქტიკული აუდიტი». მართვის ეკონომიკა, თბილისი 1986წ. 83. 309

წინააღმდეგ შემთხვევაში დამრღვევთა მიმართ გამოყენებულ იქნეს ყველა ღონისძიება (პირველად შემთხვევაში მიეცეთ მკაცრი გაფრთხილება, გამეორებისას კი ჩამორთვათ ლიცენზია აუდიტორული საქმიანობისთვის).

საქართველოში სრულყოფილი აუდიტის ჩამოყალიბებასთან ერთად აუდიტის სახელმწიფოებრივი რეგულირების როლი თავისთავად შემცირდება აუდიტორთა საზოგადოებრივი გაერთიანების მხრიდან საზოგადოებრივი რეგულირების როლის შესაბამისი გაძლიერების ხარჯზე.

იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოში თანამედროვე პერიოდში პროფესიული ორგანიზაციების მხრიდან საზოგადოებრივი ზემოქმედების ღონისძიებები და ეთიკური ნორმები არასაკმარისისა, შესაძლოა, *ბასს და ასს-ს სტანდარტები, რომლებიც შემუშავებული იქნება, მათი დაგეგმვის დაწყებიდანვე მიჩნეულ იქნეს, როგორც გამოსაყენებლად სავალდებულო ხასიათის ნორმატიული დოკუმენტები.*

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

* მონტგომერი «აუდიტი», გვ. 14. თბილისი 1998წ.

დღეს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა რეგულირდება საქართველოს კანონით «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ», ხოლო მეთოდოლოგია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით (ასს). აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ სტანდარტები არ არის ეროვნულ ტრადიციებთან და თავისებურებებთან შესაბამისობაში.

სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის ჩატარების და საქართველოს პირობებისათვის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებისა და დანერგვის საყურადღებო მოსაზრებები და იდეები, რომლებიც ჩვენს მიერ იქნა გათვალისწინებული. მათ შორის უნდა აღინიშნოს რუსეთში აუდიტის ფუძემდებლის ა. შერემეტის «აუდიტის საფუძვლები», ვ. ანდრეევის წიგნის მიხედვით მომზადებული «პრაქტიკული აუდიტი», ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსების სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტის მიერ აუდიტის საკითხებზე მომზადებული როგორც მცირე სახის ბროშურები, ისე თეორიულ-პრაქტიკული კონსულტაციები. მაგრამ, აუდიტის თეორია, მეთოდოლოგია და პრაქტიკა, აუდიტის ინსტრუმენტარის სახით მეცნიერულ დონეზე ჯერ კიდევ შეუსწავლელია და წინამდებარე გამოკვლევა ამ დიდი ნაკლოვანების შევსების ერთ-ერთი ცდაა.

კვლევის ძირითადი მიზანი და ამოცანები:

სადისერტაციო გამოკვლევის ძირითადი მიზანია აუდიტორული საქმიანობის შესწავლა, მაჩვენებელთა შეფასება, მათი განზოგადება და აუდიტის ჩატარების ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური ბაზის სრულყოფის წინადადებების შემუშავება, რომელიც კონკრეტულად შემდეგში მდგომარეობს:

1. აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესება და აუდიტორებს (აუდიტორულ ფირმებს) შორის ჯანსაღი კონკურენციის გაზრდა;

2. სამეურნეო სუბიექტების მიმართ ერთ-ერთი ზედმეტი ბიუროკრატიული მექანიზმის (წლის ბოლოს საგადასახადო ინსპექციაში ბალანსის ჩაბარებასთან ერთად სავალდებულო აუდიტორული დასკვნის ჩაბარების) არასავალდებულო ხასიათის მიცემა;

3. თვითდაფინანსებაზე მყოფი აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს, ერთ-ერთი ალტერნატიული მოდელის წარმოდგენა;

4. ნორმატიული რეგულირების სისტემაში აუდიტორული სტანდარტების ადგილის განსაზღვრა.

ყურადღებას გავამახვილებთ უხარისხო ე.წ. «შავი აუდიტის» საქმიანობის შესახებ, მის მიერ მიყენებულ ზარალზე და მათ მიმართ შემოსაღებ საჯარიმო სანქციებზე.

კვლევის საგანი და ობიექტი - დღეისათვის საქართველოში ახალდანიერგილი აუდიტორული საქმიანობა და შედეგებზე ანგარიშგების უტყუარობა, ამასთან სამეურნეო სუბიექტების მოქმედება განხილული უნდა იქნას კომპლექსურად, ურთიერთქმედებაში, როგორც პრობლემა, რომელიც სცდება თითოეული ამ დარგის ცალკეულ საქმიანობას, ასევე აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ერთ-ერთ ალტერნატიულ და ყველაზე ოპტიმალურ მოდელი – რომელსაც სახელმწიფო რეგულირების ნაცვლად მოაწესრიგებს საზოგადოებრივი რეგულირების მექანიზმი (ს.ს.ი.პ. - საჯარო სამართლის იურიდიული პირი), და მის საქართველოში დასანერგად სახელმწიფო რეგულირების

მექანიზმის შემცირების ხარჯზე. ასევე ბუღალტერიისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ბასს (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები) და ასს (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები) საქართველოს კანონმდებლობასთან მისადაგების საჭიროებას.

ზემოთ თქმულიდან გამომდინარე, სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანია აუდიტორული საქმიანობის, მათი სტრუქტურული ორგანიზების და მთლიანად მისი სისტემის ფუნქციონირების საფუძველი. ასევე მისი რეგულირების საკითხები. ხოლო, კვლევის ობიექტს წარმოადგენს აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანოს ორგანიზება და მასთან დაკავშირებული თეორიულ-მეთოდოლოგიური საკითხები.

მეცნიერული სიახლე – გამოკვლევის მეცნიერული სიახლე მდგომარეობს იმაში, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ფორმირების, რეგულირების, დანერგვისა და განვითარების, ასევე ორგანიზაციულ-სტრუქტურული აგებულების და მასთან დაკავშირებული პრობლემების გამოკვლევის ცდაა. მასში შემუშავებულია აუდიტორული საქმიანობის ფუნქციონირებისა და ეფექტიანი რეგულირების სრულყოფის მეთოდოლოგიური მიდგომები.

კონკრეტულად ნაშრომის მეცნიერული სიახლეები შეიძლება ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად:

1. ბუღალტერიის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები სრულყოფილად იქნეს დანერგილი საქართველოში და მიჩნეული იქნეს გამოსაყენებლად, როგორც ნორმატიული დოკუმენტი;

2. შემცირდეს აუდიტის სახელმწიფო რეგულირების ეკონომიკური მექანიზმი და როლი საზოგადოებრივი რეგულირების მექანიზმის გაძლიერების ხარჯზე სსიპ (საჯარო სამართლის იურიდიული პირი) დისერტაციაში განხილული ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მოდელის მიხედვით.

3. უხარისხო აუდიტით მიყენებულ ზარალზე შემოღებულ იქნეს საჯარიმო სანქციები; (პირველ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ჯარიმა, განმეორებისას ჩამორთმეულ იქნეს ლიცენზია).

4. ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს მოდელი, რომელიც საქართველოში დამოუკიდებელი უნდა იყოს ყოველგვარი პოლიტიკური ზეწოლისაგან, სახელმწიფო ორგანოთა თუ სხვა პირთა არასათანადო ზემოქმედებისა და არასამართლებრივი ჩარევისაგან, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ქმედებისაგან, რომელმაც შეიძლება ხელყოს მათი დამოუკიდებლობა; გააჩნდეს აუდიტორული სფეროს სრულყოფილი რეგულირების განხორციელების უფლებამოსილებას; ასევე ჰქონდეს პასუხისმგებლობა გადაწყვეტილებათა მიღების პროცედურის გამჭვირვალობისა და საიმედოობის უზრუნველყოფაზე. ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს ერთ-ერთი შემოსავლის წყარო - აუდიტორული ფირმისა და ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მიერ სამეურნეო სუბიექტებისათვის გაკეთდეს ერთობლივი დასკვნა. დასკვნის ფორმების ბლანკები აუდიტორულ ფირმებს დაურიგდებათ წინასწარ (**P.S.** ცალკე გაცემულ დასაკვნას ძალა არ ექნება). აუდიტორულ დასკვნას ძალა ექნება მაშინ, როდესაც ორივე ერთდროულად იქნება წარმოდგენილი.

ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელ სააგენტოს კი შესრულებული სამუშაოდან ექნება შემოსავლის 1% (შემდეგში % შეიძლება შეიცვალოს).

მეთოდოლოგიური კვლევის ინფორმაციული ბაზაა – საქართველოს კანონი «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ», ნორმატიული აქტები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, ასევე ქართველ და უცხოელ ავტორთა ნაშრომები და პუბლიკაციები აღნიშნულ სფეროში.

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ სამეურნეო სუბიექტების გამართულად და მიზანმიმართულად მუშაობისათვის წლის ბოლოს ბალანსის ჩაბარებასთან ერთად არ მოხდეს აუდიტორული დასკვნის ჩაბარება. ყოველივე ამისათვის საქართველოს კანონში «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ» გაუქმებულ იქნეს მე-15 და 22-ე მუხლები, ასევე 27.04.98 წლის საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს 21/4 და საქართველოს საგადასახადო ინსპექციის 03-1-7 ერთობლივი წერილის მეორე და მესამე აბზაცი, ასევე მეორე აბზაცის ა), ბ), გ) და დ) პუნქტები.

ამასთან ერთად, სამეურნეო სუბიექტებისათვის წლის ბოლოს საგადასახადო ინსპექციაში ბალანსის ჩაბარებასთან ერთად აუდიტორული დასკვნის წარდგენა არასავალდებულო უნდა იყოს. *«გარე აუდიტის უპირველესი მიზანი – ჩააბარონ მეწარმეებს ანგარიში (შპს, ს/ს, კომანდიტური საზოგადოება, სადაზღვევო კომპანიები, არასაბიუჯეტო ფონდები, საფონდო და სასაქონლო ბირჟები, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტები და საინვესტიციო ინსტიტუტები), თუ როგორ*

განაგებს მმართველობა საწარმოს აქტივებს». (საწარმოების სტაბილურობის და მდგრადობის უზრუნველყოფის, საწარმოთა საქმიანობის შედეგად მიღებული რეალური ფინანსური მდგომარეობის, საფინანსო-საანგარიშსწორებო საბუთებში ობიექტურად ასახვის, საწარმოს მართვის, შიდა კონტროლის და პროცედურების სრულყოფის მიზნით, აუცილებელია ყოველწლიურად გარე აუდიტის ჩატარება). აღნიშნული აუცილებლობა გამოწვეულია დემოკრატიული საზოგადოების მშენებლობის პროცესში სამეურნეო სუბიექტების გამართულად საქმიანობასათვის, მათი ანგარიშსწორებისათვის სახელმწიფო ბიუჯეტთან, ფინანსური და საბუღალტრო საქმიანობის გამჭვირვალობით, როგორც კომპანიის ხელმძღვანელობისადმი, ასევე აქციონერებისა და ინვესტორების წინაშე. საწარმოს ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის სწორი სტრატეგიული კურსის შემუშავებისა და მათი პრაქტიკაში დანერგვასათვის და არა სავალდებულო ხასიათის მიცემით საგადასახადო ინსპექციაში წლის ბოლოს ბალანსთან ერთად წარსადგენად.

სადისერტაციო ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ დისერტაციაში შემოთავაზებული რეკომენდაციები შეიძლება გამოყენებული იქნეს ალტერნატიული აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანოს (სააგენტოს) ერთ-ერთ შემოსავლის წყაროდ, მისი სტრატეგიის არჩევის, საკუთრების ფორმების შესაბამისად, აუდიტორულ საქმიანობაში დარღვევების აღმოფხვრისა და ეკონომიკურ ურთიერთობათა სამართლიანი გადაწყვეტილების დასადგენად. ასევე შემოთავაზებულია ეკონომიკური

გარდაქმნებისა და საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, სამეურნეო სუბიექტებში აუდიტის ჩატარების ახალი მეთოდისა და მეთოდოლოგიის წინადადებები.

თავი I

აუდიტი, როგორც თანამედროვე ეკონომიკის განუყოფელი ნაწილი და მისი სრულყოფის პერსპექტივები

1.1. აუდიტის არსი და მისი ობიექტური აუცილებლობა

აუდიტს – (სხვადასხვა თარგმანებში წერია «მოსმენა», «მსმენელი») დიდი ხნის ისტორია აქვს. პირველი დამოუკიდებელი აუდიტორები გამოჩნდნენ ჯერ კიდევ XIX საუკუნის დასაწყისში ევროპის აქციონერულ კომპანიებში.

აუდიტის წარმოშობა დაკავშირებულია იმათ ინტერესებთან, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავებულები საწარმოს მართვასთან (ადმინისტრაცია, მენეჯერები) და მათი, რომლებიც არიან ამ საქმიანობის დამფინანსებლები, (მესაკუთრეები, აქციონერები, ინვესტორები). ეს უკანასკნელნი ვერ ეყრდნობიან იმ ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც წარუდგინეს მმართველებმა და საწარმოს ბუღალტერებმა. გარკვეული ნაწილი საწარმოების გაკოტრებისა, რომელიც ადმინისტრაციის მხრიდან მოტყუების მცდელობით იქნა განხორციელებული საწარმოებში არსებითად გაზარდა ფინანსური დაბანდების რისკი. აქციონერებს სურდათ ყოფილიყვნენ დარწმუნებულები იმაში, რომ მათ არ მოატყუებდნენ და აღრიცხვა, რომელსაც ადმინისტრაცია წარმოადგენს სრულიად ასახავს საწარმოში არსებულ ფინანსურ მდგომარეობას. ფინანსური ინფორმაციის სინამდვილისა და აღრიცხვიანობის დასადგენად სპეციალურად იწვევდნენ ხალხს – აუდიტორებს, რომელთა მოსაზრება აქციონერების აზრით შესაძლებელი იყო დაეჯერებინათ. მთავარი მოთხოვნა, რაც

აუდიტორს მოეთხოვებოდა, იყო მისი უმწიკვლო პატიოსნება და დამოუკიდებლობა.

აუდიტის ისტორიულ ქვეყნად ითვლება დიდი ბრიტანეთი, სადაც 1844 წელს გამოვიდა კანონთა კრებული კომპანიების შესახებ, რომელთა თანახმადაც, სააქციო კომპანიების მმართველები ვალდებულები იყვნენ წელიწადში არა უმცირეს ერთხელ მოეწვიათ სპეციალურად ადამიანი ბუღალტრული აღრიცხვის შესამოწმებლად და აქციონერთათვის ანგარიშის ჩასაბარებლად.

რუსეთში კი აუდიტის წოდება შემოღებულ იქნა პეტრე I. –ის დროს. აუდიტორის თანამდებობა მოიცავდა რამდენიმე საქმისწარმოებას, მდივნობას და პროკურორობას. აუდიტორებს რუსეთში უწოდებდნენ მსაჯულ ბუღალტრებს.

მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა 1929-1933 წ.წ. გააძლიერა მოთხოვნა ბუღალტერ-აუდიტორის მომსახურებაზე. იმ დროს მკვეთრად გამკაცრდა მოთხოვნა აუდიტორულ შემოწმებაზე, იგი გახდა აუცილებელი და ბაზარზე იზრდებოდა მოთხოვნილება ასეთ მომსახურებაზე. კრიზისის დამთავრების შემდეგ პრაქტიკულად ყველა ქვეყანა იწყებს აუცილებელ მოთხოვნას ფინანსური ინფორმაციისა, რომელიც შეიცავს წლიურ საბუღალტრო ანგარიშგებას და მის შემდგომ გამოქვეყნებას საჯაროდ. ყოველივე ეს კი უნდა ყოფილიყო აუდიტორის მიერ დამოწმებული. ასე რომ, აუდიტი გახდა მძლავრი იარაღი ფინანსური მაქინაციების წინააღმდეგ.

დიდ ბრიტანეთში აუდიტორებად იწოდებიან ნებისმიერი სპეციალისტები, რომლებსაც ხელი მიუწვდებათ ფინანსური ინფორმაციის კონტროლთან, მათ შორის სახელმწიფო ორგანოებში

მომუშავეებსაც. საფრანგეთში კი დამოუკიდებელი ფინანსური კონტროლით დაკავებულები არის ორი პროფესიოსიონალური ორგანიზაცია – ბუღალტერ-ექსპერტები, რომელთა კომპეტენციაში შედის უშუალოდ ბუღალტრული აღრიცხვა, აღრიცხვიანობის მოწესრიგება, კონსულტაციების გაწევა ამ დარგში. ხოლო მეორე აღრიცხვის კომისრები (სრულუფლებიანი წევრები), რომელთა კომპეტენციაში შედის კონტროლის უზრუნველყოფა ფინანსური აღრიცხვიანობის შესაბამისობასთან. აშშ-ში კი ფინანსური აღრიცხვიანობის შესაბამისობასთან კონტროლს ახორციელებს დიპლომირებული საზოგადოებრივი ბუღალტერი და ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაცია.

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

1. არაობიექტური ინფორმაციის მიწოდებისას მისი შემადგენლების მიერ (ადმინისტრაციის, მენეჯერების), როცა წარმოიშვება უსიამოვნება მათი ინფორმაციის მომხმარებლებთან (მესაკუთრეებთან, აქციონერებთან, ინვესტორებთან, კრედიტორებთან).

აუდიტისა და აუდიტორული საქმიანობის აუდიტის მრავალი განსაზღვრება არსებობს – ერთ-ერთი მათ შორის გამომდინარეობს ოფიციალური ნორმატიული დოკუმენტებიდან, როგორც საერთაშორისო, ისე ადგილობრივი კანონმდებლობებიდან, მეორე განსაზღვრებას კი იძლევა აუდიტის სფეროში მომუშავე სპეციალისტები.

აუდიტის ძირითადი კონცეფციების დებულებაში», 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 სისტემატურ პროცესს, იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცებების შესაბამისობის ხარისხი და შემოწმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს»*

მაკროეკონომიკურ დონეზე აუდიტი ითვლება საბაზრო ინფრასტრუქტურის ელემენტად, რომლის ფუნქციონირებას განსაზღვრავს შემდეგი გარემოებები:

1. ბუღალტრული აღრიცხვა გამოიყენება გადაწყვეტილების მისაღებად, რომლითაც დაინტერესებული არიან მისი მომხმარებლები, მათ შორის ხელმძღვანელობა ეკონომიკური სუბიექტის მონაწილეები და მფლობელები, რეალური და პოტენციური ინვესტორები, დამკვეთები და მომუშავეები, სახელმწიფო ორგანოები და ზოგადად საზოგადოება;
2. ბუღალტრული აღრიცხვა რიგი ფაქტორების გამო შეიძლება არასწორი იყოს. კერძოდ, კი შესაფასებელი მაჩვენებლების გამოყენებით და სამეურნეო საქმიანობის აღმრიცხველი ფაქტების არაერთგვაროვანი ინტერპრეტაციის შესაძლებლობით. გარდა ამისა, ბუღალტრული აღრიცხვის საიმედოობა ავტომატურად ვერ

* მონტგომერი «აუდიტი», თბილისი 1998წ. გვ.2.

იქნება უზრუნველყოფილი მისი შემადგენლის მისწრაფებების შესაძლებლობის გათვალისწინებით.

3. ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამისობის ხარისხი როგორც წესი, არ შეიძლება შეფასებულ იქნეს დამოუკიდებლად უმრავლესი დაინტერესებული მხარეების მიერ რთულად მისაღწევი აღრიცხვიანობისა და სხვადასხვა დოკუმენტებთან, ასევე სამეურნეო ოპერაციების მრავალრიცხოვნობისა და სირთულის გამო, რომელიც გამოსახულია ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგებაში.

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 მომსახურებაზე. ესე იგი აუდიტორულმა სრტუქტურებმა დაიწყეს უფრო მეტად საკონსულტაციო საქმიანობა, ვიდრე აუდიტი.

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

აუდიტორთა საქმიანობა ერთ-ერთი ყველაზე შემოსავლიანი ბიზნესია. ამ ბიზნესის უმთავრესი თავისებურება კი ისაა, რომ აუდიტორებს, როგორც წესი, სხვა საქმიანობის უფლება არა აქვთ.

თუმცა, ეს ხელს არ უშლის მათ, რომ მსოფლიოს უმდიდრეს კომპანიათა ნუსხაში წამყვანი ადგილები დაიკავონ.

სადღეისოდ საქართველოში ოფიციალურად 250-მდე აუდიტორული ფირმა და ამდენივე აუდიტორი საქმიანობს. თუმცა, რეალურად დღეს მარტო 150-მდე ფირმა მოქმედებს. ამის მიზეზი კი ისაა, რომ საქართველოში აუდიტის კულტურა ჯერ სათანადო დონეზე არ დგას: თუ ერთი აუდიტორი მეწარმეს იმ დასკვნას არ დაუწერს, რაც მას არ აწყობს, მეწარმე სხვას მიმართავს. ეს სხვა კი მიზერული ანაზღაურების ფასად ყალბ დასკვნას გასცემს.

საქართველოში ბევრი ე.წ. «შავი აუდიტორია». ჩვენთან თანდათან ვითარდება ეს ინდუსტრია, რასაც ხელს უწყობს ის ფაქტორიც, რომ საქართველოში «ჩრდილოვანი ეკონომიკის» წილი საკმაოდ დიდია. კერძო ფირმები, რომლებშიც თავად ფირმის მფლობელები აწარმოებენ საბუღალტრო აღრიცხვას, როგორც წესი, არ იწვევენ აუდიტორებს, ვინაიდან მათთვის ეს ზედმეტ დანახარჯებთან არის დაკავშირებული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან დღეისათვის საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა დაბალკონკურენტუნარიანია. აუდიტორული ფირმების გარკვეული ნაწილი პროფესიონალი კადრებითა და მაღალხარისხიანი სამუშაოს შესრულების დონით გამოირჩევა, მეორე ნაწილი კი ცდილობს ე.წ. «შავი» იაფფასიანი აუდიტით ირჩინოს თავი. ყოველივე ეს კი დღეისათვის აუდიტორულ ბაზარს არაკონკურენტუნარიანს ქმნის.

აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში - საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფოებრივი კონტროლის სისტემასთან ერთად მოქმედებს არასახელმწიფოებრივი კონტროლი, რომლის აღიარებულ

ფორმას წარმოადგენს აუდიტორული საქმიანობა, რომელიც უმთავრესად გამოიყენება საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებისა და სათანადო ფინანსური დასკვნების გასაკეთებლად. აუდიტი ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი ფორმაა და საზოგადოების ეკონომიკურ ურთიერთობათა ნორმალური ფუნქციონირების რეგულირების ერთ-ერთ პირობას წარმოადგენს. იგი გვევლინება ობიექტურ ეკონომიკურ კატეგორიად და საზოგადოებრივ-წარმოებითი საქმიანობის მართვის ფუნქციად. ამასთან, მთლიანობაში ერთობლივი ეროვნული პროდუქტის შექმნისა და განაწილების პროცესში იგი უზრუნველყოფს დავალიანებებისა და ვალდებულებათა შესრულების შემოწმებას, საკუთრების ყველა ფორმის დაცულობას, კანონიერებას და რესურსების გამოყენების ეფექტიანობის დაცვას (გამოვლენას). ამ ასპექტით იგი იდენტურია ყველა სახის საფინანსო კონტროლთან. საფინანსო კონტროლი შეიძლება განხილულ იქნეს სამ ძირითად ასპექტში: როგორც ეკონომიკის მართვის ფუნქცია (ელემენტი); როგორც მიზანმიმართული საქმიანობა, და იმ ორგანოების სისტემა, რომლებიც ეკონომიკაში ახორციელებენ კონტროლის ფუნქციას. ამასთან, გათვალისწინებული უნდა იქნეს, რომ საფინანსო კონტროლის სამივე მხარე განიხილება, როგორც ერთი მთლიანი სისტემა.

ამრიგად, კონტროლი სახელმწიფოებრივი ეკონომიკური მართვის სისტემაში, განურჩევლად ქვეყნის საზოგადოებრივ-ეკონომიკური წყობისა, არის ფუნქცია, თუმცა კონტროლის შინაარსი და ადგილი მართვის სისტემაში განპირობებულია წარმოებითი ურთიერთობის ხასიათით და საზოგადოების პოლიტიკურ-ეკონომიკური ორგანიზაციით. კონტროლი, როგორც ეკონომიკურ მართვაში ადამიანთა

საქმიანობის შემადგენელი ნაწილი, ზედნაშენური კატეგორიაა, რომლის ობიექტს წარმოადგენს საზოგადოებრივი პროცესის მონაწილე ადამიანების ქცევა (ქმედითობა).

ეკონომიკურ-ფინანსური კონტროლი, როგორც საქმიანობის მართვის დამოუკიდებელი ფუნქცია აქტიურ ზემოქმედებას ახდენს მართვის სხვა ფუნქციების ეფექტურობაზე. მაგალითად, კონტროლის ურთიერთქმედება რეგულირების ფუნქციასთან გამოიხატება მიღებული მმართველობითი გადაწყვეტილებების შესრულების შემოწმებისა და წარმოებაში მიმდინარე ცვლილებებზე თავისდროული რეაგირების შესაძლებლობის მიცემაში.

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

რეალურ სინამდვილეში, არ არსებობს “კონტროლი საერთოდ.” კონტროლს ყოველთვის აქვს კონკრეტული შინაარსი და ფორმა. ამ შემთხვევაში შეიძლება განვასხვავოთ კონტროლის ადმინისტრაციულ-სამმართველო, ფინანსური, ტექნიკური, სამეურნეო და სხვა სახეობები.

ფინანსური კონტროლისა და “ფინანსების საკონტროლო ფუნქციის” ცნებები ერთიმეორესთან მჭიდრო კავშირში მყოფი ტერმინებია. ფინანსების საკონტროლო ფუნქცია მნიშვნელოვანი ბერკეტია ეკონომიკის რეგულირებაში, ხოლო სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ ფინანსური საკონტროლო ფუნქციის პრაქტიკული გამოყენების შედეგს. ე.ი. მისთვის შინაგანად დამახასიათებელ თვისებას, რომ წარმოადგენდეს ერთობლივი ეროვნული პროდუქტისა და ეროვნული შემოსავლის წარმოებაზე განაწილებისა და მოხმარების კონტროლის საშუალებას.

ახალი ორგანიზაციული სტრუქტურების წარმოშობამ და საკუთრების ფორმების მრავალფეროვნებამ დიდი გავლენა მოახდინა სამეურნეო პროცესების ეკონომიკური კონტროლის ზემოქმედების მექანიზმზე.

ფინანსების საკონტროლო ფუნქცია წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის ობიექტურ საფუძველს, რომლებიც განმტკიცებულია ობიექტურად დასაბუთებული იურიდიულ-საკანონმდებლო ნორმატიული დოკუმენტებით.

იმის გამო, რომ ფინანსური კონტროლის მოქმედების დიაპაზონი ერთობ ფართოა, არ შეიძლება ის დაყვანილ იქნეს მხოლოდ ცენტრალიზებული და დეცენტრალიზებული ფულადი საშუალებების ფორმირებისა და გამოყენების პროცესის შემოწმებამდე. ხშირად ძალიან

რთულია, ზოგჯერ კი შეუძლებელია ფინანსური კონტროლი განვაცალკევოთ სამეურნეო კონტროლისაგან იმიტომ, რომ ფინანსური ოპერაციების უმრავლესობაში ასახვას პოულობს სამეურნეო საქმიანობის არაფინანსური ელემენტები.

საბაზრო ეკონომიკის ჩამოყალიბება გარკვეულ ცვლილებებს იწვევს კონტროლის სუბიექტების, ე.ი. ცალკეული პირობების, პირთა ჯგუფების, ან ორგანიზაციების შემადგენლობაში, რომლებიც ახორციელებენ ამა თუ იმ ობიექტის შემოწმებას. კონტროლის ყველა სუბიექტი აღჭურვილია გარკვეული უფლებებითა და მოვალეობებით, რომელთა ერთობლიობით განისაზღვრება მათი სამართლებრივი სტატუსი.

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

ეკონომიკურ საქმიანობაზე ფინანსური კონტროლისა და მოვლენების შესახებ ინფორმაციას რომელთანაც საქმე აქვს აუდიტორს, ხშირად სააღრიცხვო ოპერაციებისა და საბოლოო ჯამში მიღებული შედეგების მირებული მტკიცებებია. ასე რომ, ფინანსური მენეჯერისათვის აუცილებელი არ არის კარგად ერკვეოდეს აუდიტში. აუდიტორი კი ვალდებულია კარგად ერკვეოდეს საბუღალტრო აღრიცხვაში.

ფინანსური კონტროლის და აუდიტის განმასხვავებელი ნიშნები მოცემულია დანართ 1-ში.

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

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

2. საგადასახადო უწყებები, საგადასახადო და საბაჟო სამსახურების სახით, რომლებიც ექვემდებარება 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 მინისტრს ან უწყების ხელმძღვანელობას და მათ ევალებათ სისტემური კონტროლის განხორციელება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის სისწორეზე;

4. დამოუკიდებელი აუდიტორული ფინანსური კონტროლი, რომელიც სახელშეკრულებო საწყისებზე ამოწმებს საბალანსო მონაცემებს, მის უტყუარობას, შესრულებული ოპერაციების კანონიერებას და ახორციელებს სათანადო საკონსულტაციო

მომსახურებას ეკონომიკის არასახელმწიფო სექტორის საწარმოებისა და ორგანიზაციების აღრიცხვისა და ფინანსების სფეროში. ფართო პროფილის მაღალკვალიფიციური აუდიტორების მიერ.

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

აუდიტორული შემოწმების შემუშავებული გეგმა დეტალიზდება აუდიტის პროგრამაში.

ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოში მიღებული ძირითადი აქტები იმაზე მეტყველებს, რომ ფინანსური კონტროლი ხორციელდება რიგი სახელმწიფო ორგანოების მიერ, უწინარეს ყოვლისა, კონტროლის პალატისა და ქვეყნის მთავრობის მიერ, ფინანსთა სამინისტროსა და მასთან დაქვემდებარებული ქვეყნის უწყებრივ-რეგიონალური დანაყოფების მიერ.

კონტროლის პალატა, როგორც მუდმივად მოქმედი საკონტროლო ორგანო, ანგარიშვალდებულია პარლამენტის წინაშე, ორგანიზაციულად და ფუნქციონალურად დამოკიდებული ორგანოა, იგი ახორციელებს კონტროლს ქვეყნის ბიუჯეტის საშემოსავლო და ხარჯვითი მუხლების შესრულებაზე. კონტროლის პალატის საკონტროლო უფლებამოსილებები ვრცელდება მართვის ყველა რგოლზე, თუ ისინი

იყენებენ საბიუჯეტო სახსრებს. კონტროლის პალატის მიერ განხორციელებული საკონტროლო ღონისძიებების შედეგების მიხედვით გამოიცემა მითითებები, რომლებიც ითვალისწინებენ გამოვლენილი დარღვევების და დამნაშავე პირების დასჯის სხვადასხვა ღონისძიებებს.

ფინანსთა სამინისტრო და საგადასახადო ორგანოები წარმოადგენენ აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოებს, რომლებიც მოწოდებული 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 სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შედგენა და შესრულების კონტროლი, ფინანსური ბაზრის განვითარების განხორციელება, საფინანსო-საბიუჯეტო დაგეგმვის, დაფინანსებისა და ანგარიშგების მასალების სრულყოფა, საბიუჯეტო სახსრებისა და ბიუჯეტგარეშე ფონდების ხარჯვაზე კონტროლის გაწევა.

ფინანსთა სამინისტრო შეიმუშავებს ღონისძიებებს სამეურნეო საქმიანობის საფინანსო და საგადასახადო სტიმულირებისათვის, ახორციელებს ფასიანი ქაღალდების რეგულირებას, გასცემს ნებართვას ლატარიის გათამაშებაზე, მეთოდურ ხელმძღვანელობას ახორციელებს სამეურნეო სუბიექტების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშმგებლობაზე და ა.შ.

ფინანსთა სამინისტრო უფლებამოსილია ბიუჯეტიდან დაფინანსებული საწარმოებისა და დაწესებულებების მიერ ფინანსური

დისციპლინის დარღვევისას შეაჩეროს მათი დაფინანსება და განახორციელოს საბიუჯეტო დაწესებულებათა ფინანსური საქმიანობის კონტროლი და რევიზია. მას აქვს უფლება შეაჩეროს სააქციო საზოგადოების ფასიანი ქაღალდების გამოშვება, თუ კანონმდებლობის დარღვევას ექნება ადგილი.

ბიუჯეტში გადასახადების ამოღების სისწორესა და თავისდროულობაზე 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, შეუძლიათ ყალბი გარიგების აღიარების შესახებ გარიგებით მიღებული მთელი შემოსავლები ამოიღონ სახელმწიფო ბიუჯეტში, უფლება აქვთ ამოიღონ არაკანონიერი ქმედების შედეგად დასაბუთებულად მიღებული შემოსავლები. სპეციალური სამართალდამცავი საგადასახადო სამსახურის საგანგებო ლეგიონის კომპეტენციაში შედის საგადასახადო დანაშაულებათა და სამართალდარღვევათა გამოვლენა, გაფრთხილება და აღკვეთა, რისთვისაც აღჭურვილნი არიან სათანადო უფლებებით.

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

გარდა ამისა, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო ორგანოებისადმი რიგი უფლებამოსილების მინიჭება ემსახურება მხოლოდ იმ მიზანს, რომ ნებისმერი მეთოდებით ამოღებული იქნეს გადასახადები, რაც არ უთანაბრდება მეურნე სუბიექტების მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევათა სიმძიმეს. კერძოდ, გადასახადების გამოანგარიშებასა და დოკუმენტების წარუდგენლობის გამო ბანკში ოპერაციების შეჩერება, ყველაფერს თავი რომ დავანებოთ, აღრმავებს გადასახადის გადამხდელის ფინანსურ მდგომარეობას და ხშირად აკოტრებს კიდევაც მას. ამიტომ, აღვნიშნავთ რა მეურნე სუბიექტების სამეურნეო საქმიანობაზე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის აუცილებლობას, საჭიროდ მიგვაჩნია გაგრძელდეს მისი განხორციელების პროცედურების სრულყოფა.

სახელმწიფო კონტროლისაგან აუდიტის არსებით განმასხვავებელ ნიშანს უფრო მაღალი სპეციალიზაციის პროფესიული მოთხოვნის დონე წარმოადგენს, რომელიც უზრუნველყოფილი უნდა იყოს აუდიტორების პერიოდული ატესტაციებით და აუდიტორული საქმიანობის პერიოდული ლიცენზირებით. აუდიტორების დაინტერესება კლიენტების მყარი ფინანსური მდგომარეობით და მასთან გრძელვადიანი თანამშრომლობით ხელს უწყობს კლიენტების ფინანსურ საქმიანობაზე წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის განვითარებას, რაც გამოიხატება ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, საგადასახადო, საფინანსო, საბანკო კანონმდებლობების საკითხებზე მუდმივი და ეფექტური კონტროლის გაწევაში.

საქართველოს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლასთან დაკავშირებით, იზრდება მოთხოვნა აუდიტორულ კონტროლზე. მოთხოვნილების ზრდა გამოწვეულია ისეთი ობიექტური მიზეზებით, როგორცაა: მეწარმეობისა და კაპიტალის ბაზრის განვითარება, ორგანიზაციების მისწრაფება თვითრეგულირებისაკენ, ფინანსური ფონდების შექმნის აუცილებლობა, რომლებიც მოახდენენ ეკონომიკური მდგრადობის უზრუნველყოფას, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების მატრიალურ-ფულადი დაბანდების გარანტირებას, საქმიან პარტნიორებს შორის ურთიერთნდობის უზრუნველყოფას.

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

ამრიგად, აუდიტორული საქმიანობა არის კომერციულ (სახელშეკრულებო) საფუძველზე ორგანიზებული ფინანსური კონტროლის ფორმა, რომელიც ხორციელდება, ამ უფლებამოსილებით აღჭურვილი სახელმწიფო ორგანოების მიერ ჩატარებული ფინანსური კონტროლის ფორმა სახელმწიფო კონტროლის თანასწორად.

სწორედ კომერციული საფუძველი წარმოადგენს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისაგან აუდიტის გამიჯვნის ძირითად

ნიშანთვისებას, რომელიც ხორციელდება კონტროლის პალატის, ფინანსთა სამინისტროს, საგადასახადო და სხვა ორგანოების მიერ.

აუდიტორული კონტროლი, უწინარეს ყოვლისა, ვრცელდება კერძო საწარმოებზე, მათ გაერთიანებებზე, ბანკებზე და საკრედიტო დაწესებულებებზე, მათ ასოციაციებზე და კავშირებზე, სადაზღვევო ორგანიზაციებზე, ბირჟებზე, საპენსიო და სხვა ფონდებზე, აგრეთვე სამეწარმეო საქმიანობით დაკავებულ მოქალაქეებზე.

როგორც ზემოთ აღნიშნა, აუდიტი წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის ფორმას. მაგრამ აუდიტს, თავის მზრივ, 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 საგნის შინაგან მხარეს წარმოადგენს, ხოლო ფორმა, მისი გამოსახვის გარეგანი ფორმაა. საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის ქვეშ იგულისხმება იმ საკონტროლო ქმედებათა კონკრეტული გამოსახვისა და ორგანიზაციის ხერხები, რომლებიც მიმართულია კონტროლის ფუნქციების შესრულებისაკენ. ამ თვალსაზრისით, საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის ფორმების სახით გამოიყოფა წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლი.

სხვები თვლიან, რომ კონტროლის განხორციელების ფორმა ახასიათებს მეთოდოლოგიურ ასპექტებს და მისი ჩატარების ტექნიკას აღნიშნავს იმ ნიშანთვისების მიხედვით, რომელიც საფუძვლად 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.

წინასწარი კონტროლი ხორციელდება სამეურნეო ოპერაციების მოხდენისთანავე და მიზნად ისახავს განხორციელებული ოპერაციების არაკანონიერებისა და მიზანშეუწონლობის თავიდან აცილებას. კონტროლის ეს ფორმა მნიშვნელოვან როლს ასრულებს სამეურნეო კადრების ცოდნის დონის, კანონიერების დაცვაზე პასუხისმგებლობის, სამეურნეო რესურსების გამოყენების ეფექტურობისა და მიზანშეწონილების ამაღლებაში.

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

წინასწარი კონტროლი 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.

აუდიტორული შემოწმება ხორციელდება უშუალოდ სამეურნეო ოპერაციების შესრულების პროცესში და მიმართულია ნაკლოვანებების ოპერატიული აღმოფხვრისაკენ, დადებითი გამოცდილების გამოვლენისა და გავრცელებისაკენ. შემოწმების მოცემული ფორმის

უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ იგი იძლევა საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დარღვევის შედეგად ბუღალტრულ გატარებებში, ასევე გადასახადების დარიცხვის დროს გაანგარიშებებში და ა.შ. დაშვებული შეცდომების თავისდროული გამოვლენისა და აღმოფხვრის შესაძლებლობას.

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

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

სამეურნეო სუბიექტის შემდგომი კონტროლი უზრუნველყოფს საწარმოს საქმიანობის ობიექტურ შეფასებას და ტარდება საწარმოს პერიოდული და წლიური ანგარიშგების მონაცემთა უტყუარობის დადასტურების მიზნით. ცალკეული საწარმოებისათვის შემდგომი კონტროლი სავალდებულოა კანონმდებლობის მიხედვით, რის გამოც ამ საწარმოებმა აუდიტორული შემოწმება სავალდებულო წესით უნდა გაიარონ წალიწადში ერთხელ. შემდგომი აუდიტორული შემოწმება ტარდება აგრეთვე სასამართლო-საგამომიებო ორგანოებისა და სახელმწიფო კონტროლის ორგანოების დაკვეთით.

კონტროლის სხვა ფორმებისაგან შემდგომი კონტროლის განმასხვავებელ თავისებურებას წარმოადგენს მის მიერ შესამოწმებელი

ობიექტების სრულყოფილება და მათი უფრო ღრმად შესწავლის შესაძლებლობა. ამიტომ, შემდგომი კონტროლი ხორციელდება აგრეთვე თვით საწარმოების დაკვეთით, მათ ბუღალტრულ აღრიცხვაში, გადასახადებით დაბეგვრაში და სხვა ფინანსურ-ეკონომიკურ საკითხებში (გადახდისუნარიანობის ანალიზი, ფინანსური მდგომარეობა, საწარმოთა საქმიანობის სახეების განვითარების პროგნოზირება და ა.შ.) დაშვებული შეცდომებისა და დარღვევების აღმოფხვრის მიზნით.

აღრე ჩატარებული რევიზიებისაგან განსხვავებით, რომელთა კანონმდებლობით მინიჭებულ სამართლებრივ 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 შედეგები იმასთან დაკავშირებით, თუ რის მიღება სურთ მათ აუდიტორული ფირმებისაგან.

სტატისტიკის დეპარტამენტის 2001 წლის მონაცემებზე დაყრდნობით, აუდიტორული მომსახურების 678 მეწარმის გამოკითხვის შედეგად 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,” რომლებსაც შეუძლიათ ხელი შეუწყონ მათი სამეურნეო საქმიანობის პირობების გაუმჯობესებას.

აღნიშნული მონაცემები მიუთითებს იმაზე, რომ მომავალში ადვილი შესაძლებელია გარკვეული პრობლემები წარმოქმნას სამეურნეო სუბიექტებთან აუდიტორების თანამშრომლობის გაფართოების საქმეში აუდიტორული მომსახურების გაწევისას.

ასეთი მოულოდნელობის თავიდან აცილების მიზნით, მიუღებლად უნდა ჩაითვალოს ისეთი საკანონმდებო ღონისძიებების გატარება, რომლითაც აუდიტორული შემოწმების ჩატარება ეკრძალებათ იმ აუდიტორებსა და აუდიტორულ ფირმებს, რომლებმაც მოცემულ ეკონომიკურ სუბიექტს მომსახურება გაუწიეს ბუღალტრული აღრიცხვის მოწესრიგებასა და წარმოებაში, ასევე ფინანსური ანგარიშგების შედგენაში. ეს ცხადია, ეწინააღმდეგება აუდიტორულ კონტროლის, როგორც სამეწარმეო საქმიანობის არსს, რომელის ხორციელდება აუდიტორის მიერ დამოუკიდებლად თავისივე რისკით. აუდიტორული საქმიანობა, როგორც სამეწარმეო საქმიანობის კატეგორია, მიმართულია იქითკენ, რომ სამეურნეო სუბიექტებიდან სისტემატურად მიიღოს მოგება დადგენილი წესით უფლებამინიჭებული აუდიტორული მომსახურების გაწევიდან.

აუცილებელ გათვალისწინებას საჭიროებს ის გარემოება, რომ აუდიტორები აუდიტორულ საქმიანობაზე უფლებას ახორციელებენ თავიანთი ნებისა და ინტერესების გათვალისწინებით. აუდიტორები და კლიენტები თავისუფალნი (და დამოუკიდებელნი) არიან

ხელშეკრულების საფუძველზე თავიანთი უფლებების და ვალდებულებების დადგენასა და ნებისმიერი არაკანონსაწინააღმდეგო ხელშეკრულების პირობების განსაზღვრაში.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, დასაშვებია არსებობდეს სამართლებრივი შესაძლებლობა იმისათვის, რომ ეკონომიკურ სუბიექტს შეეძლოს მისთვის მისაღებ რომელიმე აუდიტორულ ფირმასთან დადოს ხელშეკრულება მუდმივ მომსახურებაზე, რის შედეგადაც კლიენტის საჭიროების მიხედვით აუდიტორი მიიღებს მისი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ დასკვნას, ასევე მისთვის საჭირო სხვა აუდიტორულ მომსახურებებს.

საკონტროლო მონაცემთა წყაროებისაგან დამოკიდებულებით განასხვავებენ დოკუმენტურ და ფაქტობრივ კონტროლს.

დოკუმენტური კონტროლის დროს ინფორმაციის წყაროს წარმოადგენს პირველადი და კრებსითი ბუღალტრული დოკუმენტები, სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის რეგისტრები, საწარმოს გეგმები და ანგარიშები, აგრეთვე სხვა წყაროები (ხელშეკრულებები, მონაცემები მუშაკთა რიცხოვნობის შესახებ, საწარმოს სადამფუძნებლო დოკუმენტები და ა.შ.). დოკუმენტური კონტროლის წყაროების სპეციფიკა მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი შეიძლება იყოს როგორც სარწმუნო, ასევე არასარწმუნოც, სრული და არასრული, რაც უთუოდ გავლენას ახდენს აუდიტორის მიერ განხორციელების ტექნიკური ხერხის არჩევაზე.

ფაქტობრივი აუდიტორული კონტროლი ხორციელდება შესამოწმებელი ობიექტების ნატურაში დათვალიერების მონაცემების მიხედვით. იგი ტარდება საწარმოს სალაროსი ფულადი სახსრებისა და

ფასიანი ქაღალდების, საწარმოს საწყობებსა და სავაჭრო ორგანიზაციების დახლებზე სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ფაქტიური არსებობის, ასევე საწარმოს დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების უტყუარობისა და ობიექტურობის დასადგენად.

უნდა აღინიშნოს, რომ კონტროლის დაყოფა დოკუმენტურ და ფაქტობრივ კონტროლად იმდენად პირობით ხასიათს ატარებს, რამდენადაც ისინი ერთმანეთთან მჭიდროდ არიან დაკავშირებული და მათი მექანიკური გამიჯვნა ფიზიკურად შეუძლებელიცაა. მაგალითად, დოკუმენტური კონტროლის დროს ხშირად (თუ არ ყველა შემთხვევაში) საჭირო ხდება საკონტროლო ინვენტარიზაციების (ფაქტიური აწონვა-გაზომვის) ჩატარება. ხოლო, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ნებისმიერი ინვენტარიზაცია ან შესრულებული სამუშაოების საკონტროლო გაზომვა (ფაქტიური კონტროლი) გარდუვალად მთავრდება ფაქტიური მონაცემების სააღრიცხვო მონაცემებთან (დოკუმენტებთან) შეჯერება. ასევე, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა მომწოდებლებსა და მიმღების დოკუმენტური მონაცემების შემხვედრი შემოწმება ხშირად მიმდინარეობს მიმღების საწყობში არსებული საქონლის ნატურში შემოწმება და სხვა. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კონტროლის განხორციელების ხერხების გამოყოფისას (დაჯგუფებისას) მიზანშეწონილია, გამოვიდეთ მათი უპირატესი ხასიათიდან.

განხორციელების ხერხების (წესის) მიხედვით განასხვავებენ კონტროლის განხორციელების ისეთ ხერხებს, როგორცაა გამოძიება

(გამოკვლევა), სამეურნეო დავა, შემოწმება (გამოკვლევა), 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 იგი ხორციელდება აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მიერ სასამართლო და საგამოძიებო ორგანოების შეკვეთით მათთან დადებული ხელშეკრულების თანახმად.

სამეურნეო დავა – საწარმოების, ორგანიზაციებისა და დაწესებულებების სამეურნეო ურთიერთობებში კანონიერების დაცვისა და მათი კანონიერი 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 სამეურნეო საქმიანობის ამა თუ იმ საკითხის განხილვისას ან ადგილზე მათი შესწავლისას და გადაწყვეტისას. ასეთი გამოკვლევის შედეგები მოცემული საწარმოსათვის ფორმდება შედგენილი ცნობებით, რეკომენდაციებით და დამუშავებებით.

აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოკვლევა გამოიყენება აგრეთვე საწარმოს და თანამდებობის პირების საქმიანობის შემოწმებისას,

რომელიც შეიძლება განხორციელდეს საგადასახადო ინსპექციის, პოლიციის, აგრეთვე სახელმწიფო სხვა სახელმწიფო ორგანოების დაკვეთით.

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

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

1.2 აუდიტის განხორციელების ძირითადი მიზეზები და ფაქტორები

აუდიტი პრაქტიკული საგანია. მას, როგორც დისციპლინას დიდი ხნის ისტორია აქვს. საკუწეების განმავლობაში იგი იცვლებოდა და

პასუხობდა კომერციული თუ კანონმდებლობითი მოთხოვნების განვითარებას. ბოლო წლებში აუდიტმა სწრაფი პროგრესი განიცადა. არის მცდელობა განვითარდეს და გაუმჯობესდეს აუდიტის თეორიები.

აუდიტის ფორმირება (ტიპები, მიზნები) – საკმაოდ ხანგრძლივი პროცესია, რომელიც დღესაც დასრულებული არ არის. აქედან გამომდინარე, აუდიტის განსაზღვრება უნდა იყვეს საკმარისად ფართო, რათა მოიცავდეს შემოწმების ტიპებისა და მიზნების მთელ მრავალსახეობას. «აუდიტის ძირითადი კონცეფციების დებულებაში», რომელიც 1973 წელს გამოაქვეყნა ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაციის () აუდიტის ძირითად კონცეფციათა კომიტეტმა, მოცემულია აუდიტის ასეთი განმარტება: «აუდიტი ეწოდება ეკონომიკური ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემატურ პროცესს, იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცებების შესაბამისობის ხარისხი და შემოწმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს»*.

ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაციის () აუდიტის ძირითად კონცეფციათა კომიტეტი აღნიშნავს, რომ შეგნებულად მისცა აუდიტს ასეთი ვრცელი განსაზღვრება. იგი საშუალებას იძლევა ასახოს «აუდიტის მიზანთა და კვლევის საგანთა მთელი ნაირგვარობა, რომლებზეც კონცენტრირებულია ყურადღება აუდიტორული შემოწმების კონკრეტულ პროცესში».*

* მონტგომერი «აუდიტი» თბილისი, 1998წ. გვ .7

* მონტგომერი «აუდიტი» 1998წ. გვ .8

ფინანსურ ანგარიშებში მტკიცებები ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ ასახული ფაქტები აუდიტორული შემოწმების საგანს წარმოადგენს. მაგალითად: საწარმოო ფირმის ბალანსში მოცემული (პუნქტი) «5 426 00 დოლ. მარაგი» რომ გავანალიზოთ, ვნახავთ, რომ მასში შემდეგი მტკიცებებია შესული: მარაგი რეალურად არსებობს; იგი ინახება გასაყიდად ან მუშაობაში გამოსაყენებლად; 5 426 00 დოლ. არის ან მინიმალური თვითღირებულება, ან საბაზრო ფასი, მარაგი სათანადოდაა კლასიფიცირებული ბალანსში; მარაგის მიმართ წარმოებულია სათანადო გაშიფვრა, მაგალითად: მითითებულია მარაგის ძირითადი კატეგორიები და გირაოდ გაცემული მარაგის ოდენობა. შესაბამისი მტკიცებებია მითითებული ფინანსური ანგარიშის ყველა დანარჩენ კონკრეტულ სტატიაში და ნაჩვენებ თანხებში.

ყველა ფაქტი რეგისტრირებულია ფინანსური ანგარიშის შემდგენლის, ე.ი. ადმინისტრაციის მიერ, რაც წარმოდგენილია ანგარიშში, აუდიტორის მოვალეობაა აუდიტორული დასკვნის ფორმით მთლიანობაში გამოხატოს თავისი აზრი ფინანსური ანგარიშების მდგომარეობის შესახებ. ანალოგიური ფაქტები აუდიტის საგანს შეადგენს შესაბამისობის და მუშაობის მაჩვენებელთა აუდიტის ჩატარებისას.

დადგენილ მოთხოვნათა საბუღალტრო დაცვის ხარისხი -ყველაფერი, რასაც აუდიტორი აკეთებს შემოწმების პროცესში, უპირველესად მიმართულია მთავარი მიზნის მისაღწევად – ჩამოაყალიბოს აზრი შემოწმებული ფაქტების შესახებ. აუდიტორის აზრი ზუსტად განსაზღვრავს, რამდენად შეესაბამებიან ისინი კრიტერიუმებსა და სტანდარტებს. საფინანსო აუდიტში ამგვარ კრიტერიუმებად ითვლება

საყოველთაოდ მიღებული შესაბამისობის პრინციპები საბუღალტრო აღრიცხვის საყოველთაო კრიტერიუმებსა (GAAP) და ანგარიშის მტკიცებებს შორის GAAP –ის მოთხოვნათა თანახმად. იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს მარაგების ჩართვა აქტივებში, საჭიროა ისინი ფაქტიურად არსებობდნენ და საწარმოს საკუთრებას შეადგენდნენ. ეს თუ ასეა და თუ დანარჩენი ფაქტები, რომლებიც იგულისხმება სტატიაში «5 426 00 დოლ.». ასევე შეესაბამება აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს, მაშინ აუდიტორი აკეთებს დასკვნას წაყენებულ მოთხოვნებთან მათი სრული შესატყვისობის შესახებ.

ეს მოთხოვნები ძირითადად მკაფიოდ და ნათლადაა განსაზღვრული. ასე მაგალითად, დადგენილ კრიტერიუმებს, რომელთა საფუძველზე მოწმდება გადასახადების შესახებ მიღებული მტკიცებები, წარმოადგენს კანონები გადასახადებზე. ამასთან წესები და დებულებები, რომლებიც კონკრეტულ დაბეგვრას ეხება. სხვა შემთხვევაში, როგორცაა მუშაობის მაჩვენებელთა აუდიტი, კრიტერიუმები ნაკლებად ზუსტია. ამდენად, იგი ცუდადაა განსაზღვრული, ამგვარ სიტუაციებში აუდიტორი და კლიენტი წინდაწინ უნდა შეთანხმდნენ იმ კრიტერიუმებზე, რომლებითაც იხელმძღვანელებენ. ცხადია, ეს კრიტერიუმები ზუსტად უნდა იყოს მითითებული აუდიტორულ დასკვნაში.

აუდიტის ობიექტურობა ცნობების შეკრებასა და შეფასებაში არსებითად იმაში მდგომარეობს, რომ მოიძებნოს და შეფასდეს ცნობები, რომელთა საფუძველზეც აუდიტორი ნათელყოფს, თუ რამდენად შეესაბამება ფაქტები დადგენილ კრიტერიუმებს. «მიღებულ

ცნობათა ტიპები და მათი შეფასებისათვის გამოყენებული კრიტერიუმები შეიძლება იცვლებოდეს, მაგრამ ყველა შემთხვევაში აუდიტის პროცესის საფუძველს მათი მიღება და შეფასება წარმოადგენს».*

ვიდრე დასკვნას გააკეთებდეს, რამდენად შეესიტყვისებთან ფაქტები ობიექტურ კრიტერიუმებს, აუდიტორმა არამარტო უნდა შეკრიბოს მიღებული ცნობები, არამედ უნდა შეაფასოს კიდევ ისინი. აუცილებელი დასკვნის შემუშავებისათვის კი კვალიფიკაციის მაღალი დონეა საჭირო. მაგალითად იმისათვის, რომ გააკეთოს დასკვნა სწორად არის თუ არა შეფასებული მარაგი თვითღირებულებისა ან საბაზრო ღირებულების მიხედვით, აუდიტორმა უნდა გაიგოს და განსაზღვროს კონკრეტულად როგორ ანგარიშობს საწარმო დანახარჯებს. ეს არც თუ იოლი საქმეა იმ შემთხვევაში, როდესაც იყენებენ რთულ მეთოდებს, როგორცაა «ლიფო» (უკანასკნელი მოვიდა, პირველი წავიდა) ან თუნდაც ხარჯთაღრიცხვის სტანდარტული სისტემა. ასევე აუცილებელია, რომ აუდიტორმა შეაფასოს როგორ განსაზღვრავდა ადმინისტრაცია აღდგენით ღირებულებას, როგორ ანგარიშობდა რეალიზაციის ფასს და მოგების ნორმას «საბაზრო» ღირებულების ფორმირების პროცესში. და ბოლოს, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მოძველებული და ძნელადგასასადებელი საქონლით მიღებული ზარალის ასანაზღაურებელი რეზერვები. ამ მსჯელობათა დამამტკიცებელი დამაჯერებელი საბუთების მოპოვება საკმაოდ

* დებულება «აუდიტის ძირითადი კონცეფციების შესახებ».

რთულია. მაგრამ ისინი გადამწყვეტ როლს ასრულებს ფინანსური ანგარიშების აუდიტის ჩატარებისას.

სისტემატური პროცესი - აღნიშნავს, რომ აუდიტის დაგეგმვა და მისი სტრატეგიის დამუშავება აუდიტის პროცესის უნმიშვნელოვანეს შემადგენელ ნაწილებს წარმოადგენს. გარდა ამისა, დოკუმენტის შერჩევისა და შეფასებისას უნდა გავითვალისწინოთ აუდიტის კონკრეტული მიზნები. ეს ყველაფერი აუდიტორისაგან მოითხოვს მრავალრიცხოვანი გადაწყვეტილებების მიღებას აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში.

«აუდიტის ძირითადი კონცეფციების დებულებაში» ნათქვამია: გამოთქმა «სისტემატური პროცესი» გულისხმობს, რომ **«აუდიტი, ნაწილობრივ მაინც, დაფუძნებულია დისციპლინაზე და მეცნიერულ მიდგომაზე»**. აუდიტორთა უმეტესობას არ მიაჩნია, რომ ისინი მეცნიერულ მეთოდს იყენებენ – ალბათ, იმიტომ რომ ამ ტერმინით იგულისხმება უფრო მაღალი რანგის კვლევის მეთოდი, ვიდრე ეს შესაძლებელია და თუნდაც სასურველია აუდიტის ჩატარების უმეტეს შემთხვევაში. რა თქმა უნდა, აუდიტი გულდასმით მოფიქრებულ სტრატეგიას უნდა ეფუძნებოდეს, მაგრამ გასათვალისწინებელია ისიც, რომ შემოწმების პროცესში, როდესაც აუდიტორი იღებს და შეაფასებს ცნობებს ფინანსური ანგარიშების სხვადასხვა, ხშირად ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტების შესახებ, ამ სტრატეგიამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი ცვლილებები განიცადოს.

აღრიცხვისა და აუდიტის ურთიერთკავშირი - აუდიტის განსაზღვრებიდან, რომელშიც მინიშნებულია რომ იგი შეიძლება სხვადასხვა ტიპის იყოს, უნდა დავასკვნათ: რაიმე კავშირი აუდიტსა და

ბუღალტრულ აღრიცხვას შორის სრულად არ არის აუცილებელი. ფაქტიურად, ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც რაოდენობრივ განსაზღვრავს და შემოწმებას ექვემდებარება, შეიძლება აუდიტის საგანი გახდეს, თუკი აუდიტორი და მისი კლიენტი შეთანხმდებიან კრიტერიუმებზე, როგორც შესაბამისობის ხარისხის განმსაზღვრელ საფუძველზე.

მტკიცებები ეკონომიკური საქმიანობისა და მოვლენების შესახებ, რომლებთანაც საქმე აქვს აუდიტორს, ხშირად სააღრიცხვო ოპერაციებისა და საბოლოო ჯამში მიღებული შედეგების მიხედვით შემუშავებული მტკიცებებია. ასე რომ, თუ *«ბუღალტრისათვის აუცილებელი არ არის კარგად ერკვეოდეს აუდიტში. აუდიტორი კი 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, აძლევს აღრიცხვის პროცესში შემუშავებული ინფორმაციის ღირებულებას, ვინაიდან კრიტიკულ შეფასებას აძლევს ამ ინფორმაციას და თავის დასკვნას ატყობინებს დაინტერესებულ მხარეებს»*. *

აუდიტის პოსტულატები შეიმუშავეს ცნობილმა ბრიტანელმა ეკონომისტებმა მოცმა (**Mautz**) და შერეფმა (**Sharaf**) თავიანთ წიგნში «აუდიტის ფილოსოფია», რომელიც 1961 წელს გამოიცა. მათ მიერ შემუშავებული პოსტულატებია:[☒]

* მონტგომერი «აუდიტი», თბილისი 1998წ. გვ.12.

☒ `The Philosophy of Auditing~, `Postulate of Auditing~, London 1961y.

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 დარღვევების ალბათობას;
5. საზოგადოდ მიღებული ბუღალტრული პრინციპების (**GAAP – General Accepted Accounting Principles**) მუდმივად გამოყენებით აუდიტორს საშუალება 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 ვალდებულებებს.

ცნობილი ბრიტანელი მეცნიერი მილიჩემპი ა. ჰ. თავის ფუნდამენტურ სახელმძღვანელოში «აუდიტი» აყალიბებს აუდიტის ფუნდამენტურ პრინციპებს*. ესენია:

- ა) პროფესიული სტატუსი: დამოუკიდებლობა, პატიოსნება, მიზანმიმართულება, სიმკაცრე, კომპეტენტურობა და ეთიკური ნორმებისა და კანონების გათვალისწინება;
- ბ) შეფასება თანდაყოლილი რისკისა, კონტროლის რისკის, გაყალბებისა და შეცდომის რისკისა;

* მილიჩემპი ა. ჰ. «აუდიტი» მე-7 გამოცემა თბილისი 1998წ.

- ვ) ინფორმაციის მოპოვება: აუდიტორებს მიეწოდებათ სათანადო ინფორმაცია, მათაც უფლება აქვთ, ხელი მიუწვდეთ ყველა მონაცემზე, რაც მათ აუდიტისათვის სჭირდებათ;
- დ) კომუნიკაცია: აუდიტორებმა თავიანთი აზრი თამამად და მიუკერძოებლად უნდა გამოხატონ, დასკვნა უნდა გააკეთონ იმ საკითხების შესახებ, რაც მოეთხოვებოდათ. ანგარიში უნდა წარუდგინონ სათანადო ორგანოებს. მათი ენა ყველასათვის ადვილად გასაგები უნდა იყოს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან, საქართველოში არსებული ბიზნესის (სამეურნეო სუბიექტების) სამეწარმეო საქმიანობის, მმართველობითი, ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების, გადასახადების დაბეგვრის საკითხებში, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივების შესაბამისობის დადგენის მიზნით, სისრულის და შემდეგ კონსულტაციების გაწევით აუდიტს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი როლი უკავია.

დღეისათვის საქართველოში მოქმედებს საქართველოს კანონი «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ», რომელიც საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ იქნა 1995 წლის 7 თებერვალს, სადაც შემდგომ შეტანილ იქნა ცვლილებები. აღნიშნული კანონი განსაზღვრავს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებს და აწესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს. ეს კანონი გამოიყენება ყველა იმ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის აუდიტორული

შემოწმებისას, რომელიც შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

აუდიტს ადგენს პირი, რომელსაც აქვს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერთიფიკატი. მას აუდიტორული საქმიანობის გაწევა შეუძლია ინდივიდუალურად ლიცენზიის საფუძველზე ან აუდიტური ფირმის მეშვეობით. აუდიტური ფირმა არის საწარმო, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და რომლის ერთადერთი საწესდებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა.

აუდიტორი ადგენს აუდიტორულ დასკვნას. იგი არის აუდიტორის მიერ სათანადო წესით შედგენილი, ხელმოწერით და ბეჭდით დამოწმებული ოფიციალური საბუთი, რომელშიც წარმოდგენილია დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის და მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივებთან მისი შესაბამისობის შესახებ.

საქართველოს კანონში «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ» მე-15 მუხლის ა) პუნქტი და 22-ე მუხლი, ჩამოყალიბებულია შემდეგი რედაქციით

- «აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა:

- ა) იმ სამეურნეო სუბიექტებისათვის, რომელთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ითვალისწინებს მესაკუთრეთა შეზღუდულ ქონებრივ პასუხისმგებლობას.

▪სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტორულ შემოწმებას, ვალდებულნი არიან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე შეატყობინონ საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების დადების შესახებ. აუდიტორული დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას ჩაბარდება წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად.

საქართველოს კანონს «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ» საფუძველზე საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და საქართველოს საგადასახადო ინსპექციის მიერ 1997 წლის 21 იანვრს გამოიცა ერთობლივი წერილი «სამეურნეო სუბიექტებში სავალდებულო აუდიტის ჩატარების შესახებ», სადაც აღნიშნულია რომ «სახაზინო საწარმოები, სასწავლო და სამედიცინო დაწესებულებები (გარდა ბიუჯეტზე მყოფისა), კოოპერატივები წარმოადგენენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებს (საწარმოებს), ამიტომ მათთვის აუცილებელია აუდიტორული შემოწმების ჩატარება».

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია კანონში აღნიშნული მუხლების ამოღება, ვინაიდან მეწარმეთათვის (სამეწარმეო სუბიექტებისათვის) წლის ბოლოს საგადასახადო ინსპექციაში აუდიტორული დასკვნის წარდგენა სავალდებულო არ უნდა იყოს. გარე აუდიტის უპირველესი მიზანი – ჩააბარონ მეწარმეებს (შპს, ს/ს, კომანდიტური საზოგადოება, სადაზღვევო კომპანიები, არასაბიუჯეტო ფონდები, საფონდო და სასაქონლო ბირჟები, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტები და საინვესტიციო ინსტიტუტები) ანგარიში, თუ როგორ განაგებს მმართველობა საწარმოს აქტივებს. (საწარმოების სტაბილურობის და

მდგრადობის უზრუნველყოფის, საწარმოთა საქმიანობის შედეგად მიღებული რეალური ფინანსური მდგომარეობის, საფინანსო-საანგარიშსწორებო საბუთებში ობიექტურად ასახვის, საწარმოს მართვის, შიდა კონტროლის და პროცედურების სრულყოფის მიზნით, აუცილებელია ყოველწლიურად გარე აუდიტის ჩატარება). აღნიშნული აუცილებლობა გამოწვეულია დემოკრატიული საზოგადოების მშენებლობის პროცესში სამეურნეო სუბიექტების გამართულად საქმიანობასათვის, მათი ანგარიშსწორებისათვის სახელმწიფო ბიუჯეტთან, ფინანსური და საბუღალტრო საქმიანობის გამჭვირვალობასათვის როგორც კომპანიის ხელმძღვანელობისადმი, ასევე აქციონერებისა და ინვესტორების წინაშე. ფინანსური და მენეჯერული აღრიცხვის სწორი სტრატეგიული კურსის შემუშავებისა და მათი პრაქტიკაში დანერგვასათვის და არა საგადასახადო ინსპექციაში წლის ბოლოს ბალანსთან ერთად წარსადგენად.

ანალოგიური სახის ცვლილება 1994 წელს შეტანილ იქნა დიდ ბრიტანეთში, სადაც მცირე კომპანიები განთავისუფლებული იქნენ აუდიტორული შემოწმებისაგან, ხოლო დიდი კომპანიები კი სავალდებულო აუდიტორული შემოწმებისაგან. (*შ. საინიციატივო აუდიტის შემთხვევაში კომპანიები მოქმედებენ თავიანთი სურვილისამებრ*) კანონმა მცირე კომპანიებს ზედმეტი ხარჯები შეუმცირა და საკმაოდ საინტერესო გვერდითი ეფექტები მოახდინა. სამეფო სიგელით დიპლომირებულ ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ს.ს.დ.ბ.ი.) და სრულუფლებიან ბუღალტერთა ასოციაციის (ს.ბ.ა.) რეგისტრირებულ აუდიტორთა რიცხვი შემცირდა, რადგანაც ახლა იმ ფირმებს, რომლებიც მცირე კომპანიებს უტარებდნენ აუდიტს,

შეუძლიათ შეწყვიტონ რეგისტრაცია, რადგანაც მათ არ ჰყავთ საკმარისი კლიენტი იმისათვის, რომ რეგისტრირებული აუდიტორის სტატუსი მოეთხოვებოდეთ.

საქართველოში მსგავსი პრეცედენტის გადმოღების შემთხვევაში სამეურნეო სუბიექტები განთავისუფლდებიან ზედმეტი ფინანსური დანახარჯებისაგან, რაც მოახდენს ეფექტურ შედეგს. ყოველივე ამის შემდეგ სამეურნეო სუბიექტების მფლობელები თვითონ იქნებიან დაინტერესებული, მოიწვიონ კვალიფიციური აუდიტორი, რომელიც სწორად შეაფასებს საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებას, მეორეს მხრივ, როდესაც არ იქნება საგადასახადო ინსპექციაში ბალანსთან ერთად სავალდებულო აუდიტორული დასკვნის წარდგენა, ეს გამოიწვევს დაბალი, უხარისხო აუდიტის (აუდიტორული ფირმის) შემცირებას და ბაზრიდან განდევნას. დარჩებიან ის აუდიტორული ფირმები, რომლებსაც გააჩნიათ სათანადო კვალიფიკაცია და პროფესიონალიზმის მაღალი დონე აღნიშნულ სფეროში. უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტორული დასკვნა არის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დადასტურება და არა სახემძღვანელო სამეურნეო საქმიანობის სწორად წარმართვისათვის.

1.3. სახელმწიფოს ეკონომიკაში აუდიტის

სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები

«სახელმწიფო» ამ ტერმინში *«იგულისხმება ჩვეულებრივ ადამიანთა ორგანიზაციული გაერთიანება, საზოგადოება, განთავსებული «ქვეყნად»*

წოდებულ სივრცეში». რა განასხვავებს სახელმწიფო-ორგანიზაციას ყველა სხვა ორგანიზაციისაგან, რომლებიც საერთოდ ნებისმიერ საზოგადოებაში არსებობს? თუ ყურადღებით დავაკვირდებით იმ საერთოს, რაც ყველა სახელმწიფოსათვის იყო დამახასიათებელი საუკუნეთა მანძილზე, აღმოვაჩინოთ შემდეგს: სახელმწიფო არის ორგანიზაციული წარმონაქმნი, რომელიც ქვეყნის მასშტაბით ესწრაფვის ადამიანების ფიზიკური უსაფრთხოების უზრუნველყოფას (ეროვნული უსაფრთხოება), ასევე შიდა საშიშროებისაგან დაცვას (დამნაშავეობასთან ბრძოლა). მისი ფუნქციაა ასევე მოქალაქეთა ცხოვრებაში სამართლიანობის პრინციპის დაცვა.

სახელმწიფო არის იმ სამართლებრივი ნორმების ერთობლიობა, რომელთა საფუძველზე ადამიანთა გარკვეული ჯგუფები ერთიანდებიან და უკავშირდებიან ერთმანეთს გარკვეული პოლიტიკური ფუნქციის შესასრულებლად. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სახელმწიფო სხვა არაფერია, თუ არა გარკვეული უფლებებით და მოვალეობებით დაკავშირებულ ადამიანთა (თანამდებობის პირთა) სამართლებრივი ურთიერთობების სისტემა. აქედან გამომდინარე, სახელმწიფო სამართალი სხვა არაფერია, თუ არა სამართლის ნორმებით განსაზღვრული თანამდებობის პირთა უფლებებისა და მოვალეობების ერთობლიობა. ამ ერთობლიობას კომპეტენციას უწოდებენ.

სახელმწიფო წყობა შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც მისი კანონებისა და ორგანიზაციული ფორმების ერთობლიობა, რომლებიც ადამიანების საქმიანობის კარგ თუ ცუდ პოლიტიკურ, საზოგადოებრივ, პროფესიულსა და პირად (ოჯახურ) პირობებს ჰქმნიან.

მაკროეკონომიკურ დონეზე აუდიტი ითვლება საბაზრო ინფრასტრუქტურის ელემენტად, რომლის ფუნქციონირება განისაზღვრება იმით, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა გამოიყენება გადაწყვეტილების მისაღებად, რომლითაც დაინტერესებული არიან მისი მომხმარებლები, მათ შორის ხელმძღვანელობა ეკონომიკური სუბიექტის მონაწილეები და მფლობელები, რეალური და პოტენციური ინვესტორები, დამკვეთები და მომუშავეები, სახელმწიფო ორგანოები და ზოგადად საზოგადოება.

XIXს. მეორე ნახევრის და XXს. დასაწყისის ქართველი მოღვაწეებისათვის დამახასიათებელი იყო ეკონომიკური საკითხების მიმართ განსაკუთრებული ყურადღება. ეს განპირობებული იყო საზოგადოებრივ ურთიერთობათა სიმწიფით, რომელმაც ინტელიგენციის ყურადღება მიიქცია ეკონომიკურ პრობლემებზე. ეკონომიკური განვითარების სფეროში ეს იყო ძველი ნატურალური ურთიერთობების რღვევისა და კაპიტალისტური წარმოების თანდათანობით მშენებლობის პერიოდი.

XIX ს. მეორე ნახევრისა და XX ს. დასაწყისის საქართველოში ეკონომიკური აზრის წარმომადგენელთა შორის კორიფეებად ილია ჭავჭავაძე და ნიკო ნიკოლაძე. ქვემოთ ყურადღებას გავამახვილებთ მათი ეკონომიკური შეხედულებების ზოგად ანალიზზე.

ი. ჭავჭავაძის ეკონომიკური ნაშრომები და მოსაზრებები საქართველოს მომავალი ცხოვრების სწორად წარმართვისაკენ იყო მიმართული. მისი აზრით დაუღალავად შრომას, მშრომელ ხალხს და მათ მიერ შექმნილი დოვლათის სამართლიან, სწორ გამოყენებას შეეძლო ფეხზე დაეყენებინა დაჩაჩანაკებული საქართველო. ი.

ჭავჭავაძეს მიაჩნდა, რომ ქართველი ერის წინსვლისათვის უპირველესი მნიშვნელობა ჰქონდა ეკონომიკური ცხოვრების გაუმჯობესებას, სხვადასხვა კლასებს შორის ეკონომიკური ურთიერთობის მოწესრიგებას, ქვეყნის სიმდიდრის ზრდას, დოვლათის სიუხვეს. საამისოდ ზედმეტი იყო ლაპარაკი კულტურის სერიოზულ განვითარებასა და ხალხის სულიერი სიმდიდრის ზრდაზე.

ერის გაძლიერებისა და გამდიდრების ერთად-ერთ სამართლიან და დაუშრეტელ წყაროდ ი. ჭავჭავაძე ეკონომიკურ წარმოებას მიიჩნევს. იგი დიდ გულისტკივილს გამოთქვამდა იმის გამო, რომ მრეწველობა კუს ნაბიჯებით მიდიოდა. ი. ჭავჭავაძის თქმით მრეწველობის ხელშეწყობა შესაძლებელი იყო კაპიტალური დაბანდების გაძლიერების გზით, კაპიტალურ დაბანდებას კი თავისთავად დამოუკიდებელი და კომპეტენტური ადამიანები კონტროლს გაუწევდნენ. ამ საქმიანობას კი აუდიტი – აუდიტორი განახორციელებდა.

XIX საუკუნის მეორე ნახევრისა და XX საუკუნის დასაწყისის ქართველ საზოგადო მოღვაწეთა შორის გამოჩენილი ეკონომისტს და პუბლიცისტს წარმოადგენდა ნიკო ნიკოლაძე (1843-1928). მისი მოღვაწეობა სცილდებოდა საქართველოსა და რუსეთის ფარგლებს.

პოლიტიკური ეკონომიის საგნის გაგებაში ნ. ნიკოლაძე ეთანხმებოდა კლასიკური სკოლის თეორეტიკოსებს. ა. სმიტის მსგავსად, მას პოლიტიკური ეკონომია მიაჩნდა ისეთ მეცნიერებად, «რომელიც იკვლევს თუ რარიგად გროვდება ხალხის სიმდიდრე და რა მიზეზებზეა დამოკიდებული ხალხის კარგი თუ ავი მდგომარეობა. ამ მეცნიერებას საზოგადო (სოციალური, პოლიტიკური) ეკონომია ჰქვია.»

ნ. 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 შექმნა, ერთი სიმდიდრის მეორეში გაცვლა, რანაირად უნდა მოქმედებდეს ამ შემთხვევაში საზოგადოება და მისი წარმომადგენელი მმართველობა და რა განწყობილებაა გამოსადეგი ამ საქმეებში».

«პოლიტიკური ეკონომიისა და საზოგადოებრივი ცხოვრების კანონები, - წერდა ნ. ნიკოლაძე – იმგარადავე აუცილებელი და შეურყვნელი არიან, როგორც თვით ბუნების კანონები»*.

ნ. ნიკოლაძეს და საერთოდ თერგდალეულებს პოლიტიკური ეკონომიის ამოცანად აწმყოს ეკონომიკურ მოვლენათა აღწერა და სოციალურ-ეკონომიკურ მოვლენათა აღწერა და სტატისტიკური დალაგება კი არ მიაჩნდათ, არამედ მოცემული სოციალურ-ეკონომიკური ყოფის ანალიზის საფუძველზე ეკონომიკური პროცესების დინამიკის ჩვენება და, რაც მთავარია მომავლის განვითარების წინასწარხედვა. სწორედ ამ უკანასკნელში ხედავდნენ ისინი პოლიტიკური ეკონომიის მთავარ ამოცანას»

ნ. ნიკოლაძის თქმით «როგორც სოფლის მკურნალისაგან და მკითხავისაგან მოწამლული ავადმყოფი უკანასკნელ წამში – ნამდვილ

* ხარიტონაშვილი ჯ. «ეკონომიკურ მოძღვრებათა ისტორია» 2001 წ. გვ. 49.

ექიმს ეკითხება, ისე დღეს ჩვენი საზოგადოებაც უნდა დაეკითხოს ნამდვილ ექიმს, რომელსაც მისი მოვლა და – იქნება, შველაც შეეძლოს. ეს ექიმია, ის მეცნიერება, რომელსაც მიზნად საზოგადოების განწყობილება და კანონების გამოკვლევა აქვს, და სახელად «პოლიტიკური (ანუ სოციალური) ეკონომია ჰქვია».

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, თუ რას მიიჩნევდნენ ქართველი ერის სახელოვანი მამულიშვილები ქვეყნისათვის უპრატესად. ესენია: მრეწველობისა და წარმოება-ქარხნების ამუშავება-ამოქმედება და არა ვაჭრობის განვითარება. თავისთავად ცხადია, რომ მრეწველობისა წარმოების ამუშავებას აუცილებელია ფინანსური მართვა, ფინანსურ მართვას კი კონტროლი და შემდგომ კონსულტაციების გაწევა. აღნიშნულ საქმიანობას კი აუდიტი ახორციელებს.

პოსტსოციალისტური ქვეყნისათვის განსაკუთრებით არსებითი მნიშვნელობა აქვს ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი სფეროს როლს. იგი მოიცავს სახელმწიფოს ყველა ორგანოს, მასვე ემორჩილება სახელმწიფოს ყველა რგოლი და ასევე საკუთრების უფლების ძალით დაქვემდებარებული ორგანიზაციები (მაგ: სახელმწიფო საწარმოები, სკოლები საავადმყოფოები და.შ.).

პოსტსოციალისტური გარდაქმნის სასურველ მიმართულებას სწორად მხოლოდ მაშინ გავიაზრებთ, როდესაც გავიხსენებთ წინა წყობის არსს. ეს იყო სახელმწიფოს თითქმის ტოტალური დომინაცია მეურნეობასა თუ საზოგადოებრივ ცხოვრებაზე. სოციალისტურმა სახელმწიფომ კერძო პირები და მათი ორგანიზაციები სრულიად ჩამოაშორა ეკონომიკურ საქმიანობას, განათლებას, ჯანმრთელობის

დაცვას, ადამიანების სოციალურ დაცვას და ა.შ. ამასთან, ეს იყო არადემოკრატიული სახელმწიფო. არჩევნები არაფერზე ახდენდა გავლენას, ხოლო მასობრივი ინფორმაციის საშუალებები მკაცრ ცენზურას ემორჩილებოდნენ. ამ სახელმწიფოში არ იყო ასევე დამოუკიდებელი თვითმმართველობის თვითრეგულირებადი ორგანოები. სოციალისტური სისტემის ეს ძირითადი დამახასიათებელი ნიშნები თავის ზეგავლენას ახდენდა ჩვენს ქვეყანაზე და აფერხებდა მის განვითარებას. სოციალიზმმა არა მხოლოდ წაართვა ადამიანებს პოლიტიკური და მოქალაქეობრივი თავისუფლება, არამედ კერძო საკუთრებასა და საბაზრო ეკონომიკაზე დაფუძნებულ ქვეყნებთან შედარებით ადამიანთა ცხოვრების პირობების გაუმჯობესებაც კი ვერ შეძლო.

ისტორიაში ცნობილი და თანამედროვე სახელმწიფოები რამდენიმე პრინციპული თვისებით განსხვავდებიან ერთმანეთისაგან. პირველი, რაც მათ ერთმანეთისაგან განასხვავებდათ, არის მათი საქმიანობის სხვადასხვა სფერო. ამ მხრივ განსაკუთრებული მოვლენა იყო სოციალისტური სახელმწიფო, რომელმაც თითქმის სრულიად დაჩრდილა არასახელმწიფო ორგანიზაციები. მან თავის გავლენას დაუმორჩილა ცხოვრების ყველა სფეროში (სამეურნეო, განათლების, ჯანმრთელობის, მასმედიის) დასაქმებული ადამიანები. დამოუკიდებლობას ინარჩუნებდა მხოლოდ ოჯახური ცხოვრება. ცხოვრების რაც უფრო მეტ სფეროებს იმორჩილებდა სახელმწიფო, ცხადია, მით უფრო მეტი დამოკიდებლობის გამოჩენის შესაძლებლობა უხდებოდათ ადამიანებს.

თუ უფრო შევავსებთ დემოკრატიის მოკლე ისტორიას, მაშინ უნდა ვთქვათ, რომ ოთხმოციანი წლების შემდეგ მესამე სამყაროს ქვეყნებში დემოკრატიის ახალი ტალღის აგორება დაიწყო, რომელმაც მოიცვა სოციალისტური ბანაკის ქვეყნები, ლათინური ამერიკა და ნაწილობრივ აზია (სამხრეთ კორეა, ტაივანი). 1991 წელს დემოკრატიული მსვლელობის მონაწილეებს შეუერთდა საქართველო, რომელიც ახორციელებდა როგორც პოლიტიკური, ასევე ეკონომიკური სისტემის ტრანსფორმაციას.

არსებობს მთელი რიგი ფაქტორები, რომლებიც სახელმწიფოს ეკონომიკურ განზრახულობათა ჩამოყალიბებაზე მოქმედებს, კერძოდ: სახელმწიფოს ისტორიული განვითარების განმავლობაში ჩამოყალიბებული ეკონომიკური პოტენციალი; სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების არჩეული მოდელის ხასიათი; საზოგადოების საზოგადოებრივ-პოლიტიკური განვითარების დონე და ინსტიტუციონალური გამოცდილება; ერის მენტალიტეტი; ლიდერის ინსტიტუტი.

ყოველივე ზემოთჩამოთვლილთან ერთად, სახელმწიფოს ეკონომიკური განვითარებისა და ჩამოყალიბებისათვის ერთ-ერთი აუცილებელი შემადგენელი ნაწილია ფინანსური კონტროლი სამეურნეო სუბიექტების მიმართ. სოციალისტური წყობილების დროს ამ ფუნქციას სახელმწიფო ორგანოები ახორციელებდნენ. საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლასთან დაკავშირებით, კი ამ ფუნქციას სამეურნეო სუბიექტების მიმართ აუდიტი ჩაენაცვლა, რომელსაც გააჩნია როგორც კონტროლის, ასევე კონსულტაციების გაწევა საფინანსო-სამეურნეო საკითხებში.

პირველი ეკონომიკური მოძღვრება, რომელმაც ფაქტობრივად საფუძველი დაუდო ეკონომიკურ პოლიტიკას, იყო «მერკანტილიზმი». მერკანტილისტური მოძღვრების დედაბოძს დადებითი სავაჭრო ბალანსის დოქტრინა წარმოადგენდა. ადამ სმიტის აზრით, მერკანტილიზმი სხვა არაფერია, თუ არა პროტექციონისტული შეცდომების ნაზავი, რომელიც «ჩვენმა ვაჭრებმა და მრეწველებმა» თავს მოახვიეს «გამყიდველ პარლამენტს», და ემყარება იმ «უმარტივეს წარმოდგენას, რომ თითქოს სიმდიდრე არის ფულის ფლობა». მერკანტილისტების ძირითადი ამოსავალი წერტილი პროტექციონისტული სავაჭრო პოლიტიკის განხორციელებაა. (ლ. ბალცეროვიჩი «სახელმწიფო გარდამავალ პერიოდში».)

ეკონომიკური მეცნიერების ისტორიაში ეკონომიკურ პოლიტიკაზე შემდეგი მნიშვნელოვანი შეხედულებები ჩამოაყალიბეს ფიზიოკრატებმა. ფიზიოკრატია, როგორც ჩანს მერკანტილიზმის შედეგი და მასზე რეაქცია იყო, რადგან ფიზიოკრატების ნააზრევს «ღერძად» თავისუფალი ვაჭრობა გასდევს, მაგრამ, აღსანიშნავია, რომ ფიზიოკრატებს ეკონომიკის დარგებიდან მხოლოდ სოფლის მეურნეობა მიაჩნდათ მწარმოებლურ დარგად.

ეკონომიკურ აზროვნებაზე უდიდესი ზეგავლენა მოახდინა ადამ სმიტმა და მისმა «ხალხთა სიმდიდრემ». სმიტისეული «უხილავი ხელის» თეორია დღესაც საკმაოდ აქტუალური და მრავლისმომცველია. სმიტის აზრით, მხოლოდ თავისუფალი საბაზრო ეკონომიკა უზრუნველყოფს ცხოვრების მაღალ დონეს. მას მიაჩნდა, რომ თავისუფალი საბაზრო მექანიზმი საუკეთესო შედეგს და ჰარმონიული

განვითარების საფუძველს მხოლოდ მაშინ იძლევა, თუ იგი შესაბამის ინსტიტუციონალურ და სამართლებრივ ნორმებშია მოქცეული.

დავიდ რიკარდოს მოსაზრებებს შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია ფარდობითი უპირატესობის თეორია, რომელიც ეკონომიკური პოლიტიკის ფორმირების მნიშვნელოვანი წინაპირობაა.

ჯონ სტიუარტ მილი ანალიზებს სახელმწიფოს ეკონომიკურ ფუნქციებს და აყალიბებს საკუთარ შეხედულებებს ეკონომიკური პოლიტიკის შესახებ. კერძოდ, მილი პროტექციონიზმის წინააღმდეგია, თუმცა «ჩვილი» დარგების მიმართ დათმობის მომხრეა. მას მიაჩნია, რომ მთავარი პრინციპი უნდა იყოს « აიზერ- ირე » (საბაზრო სისტემას შეუძლია თავად უზრუნველყოს ეკონომიკური რესურსების სრული გამოყენება) და მისგან ნებისმიერი გადახვევა აუცილებლად უნდა ჩაითვალოს ბოროტებად.

სრულიად განსაკუთრებული როლი ითამაშა ეკონომიკური მეცნიერების განვითარებაში კარლ მარქსმა და მისმა მიმდევრებმა.

XIX საუკუნის ბოლოსა და XX საუკუნის დასაწყისში მრავალი გამოჩენილი ეკონომისტი თავის ყურადღებას ამახვილებს ისეთ ასპექტებზე, რომლებიც დიდ გავლენას ახდენს სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკური პოლიტიკის ფორმირებაზე.

სახელმწიფოსა და ეკონომიკის ურთიერთობების (ანუ გარკვეულწილად ეკონომიკური პოლიტიკის) შესახებ მოსაზრებანი პირობითად შეიძლება რამდენიმე, მეტნაკლებად საწინააღმდეგო ჯგუფად დავყოთ, რომელთაგან პირველი, კლასიკური ეკონომიკის მიმდევრები ანუ კლასიკოსები არიან. მათი შეხედულებები შეიძლება ერთი იდეის გარშემო გავაერთიანოთ. ეს იდეა მილისეული « აიზერ-

ირე» არის და გულისხმობს, რომ საბაზრო სისტემას შეუძლია თავად უზრუნველყოს ეკონომიკური რესურსების სრული გამოყენება. კლასიკოსთა აღნიშნული მოსაზრება სეის კანონს ემყარება, რომლის თანახმადაც მიწოდება წარმოქმნის შესაბამის მოთხოვნას.

XX საუკუნის 30-იანი წლების დიდმა დეპრესიამ დღის წესრიგში ეკონომიკური მეცნიერების სრულიად სხვა მიმართულების განვითარება გამოიწვია. 1936 წელს ცნობილმა ინგლისელმა ეკონომისტმა ჯონ მეინარდ კეინსმა გამოსცა ნაშრომი «დასაქმების პროცენტისა და ფულის ზოგადი თეორია». მან ახსნა, თუ რატომაა ბაზარი არათვითრეგულირებადი სისტემა. მან მკაცრად გააკრიტიკა კლასიკური ეკონომიკური სკოლა და განსაკუთრებით სეის კანონი. კეინსმა მიანიშნა ერთ ფაქტორზე, რომელსაც ყურადღება არ ეთმობოდა კლასიკოსების ნაშრომში . კერძოდ, მან ახსნა, რომ გარკვეული პერიოდის განმავლობაში მთელი შემოსავალი არ იხარჯება პროდუქციის საწარმოებლად და იგი იზოგება, ანუ გარკვეული ოდენობის საქონელი არ ტოვებს მწარმოებლის საწყობებს, რაც იწვევს წარმოების მასშტაბების შემცირებას და პროცენტის განაკვეთის შემცირებას.

ცხადია, კამათი და დისკუსია ეკონომიკური პოლიტიკის შესახებ არც კეინსის შემდეგ დასრულებულა და პირიქით, სულ უფრო ფართო გასაქანს პოულობენ კლასიკოსების მიმდევრები, რომლებმაც კლასიკური პოლიტეკონომიის თეზისები პრინციპულად ახალ სიმაღლეებზე აიყვანეს.

ნეოკლასიკოსები გამოდიან სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკაში ჩაურევლობის პრინციპის ყველაზე თანმიმდევრულ მხარდამჭერებად.

ისინი მოითხოვენ სოციალური ხარჯების შემცირებას, რაც (სოციალური ხარჯები) მათი აზრით, იწვევს ბიუჯეტის დეფიციტის ზრდას, შესაბამისად მაღალ საგადასახადო განაკვეთებს, ინფლაციას და დიდ ბიუროკრატიულ ხარჯებს.

ნეოკლასიკოსების მსგავსად, სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკაში ჩაურევლობის მომხრეები არიან ნეოლიბერალები (ვ. ოუკენი, ა. მიულერ-არმაკი, ლ. ერჰარდი). ნეოკლასიკოსებისაგან განსხვავებით მათ რანდენიმე პრინციპი აქვთ, რომლებიც სახელმწიფოს მხრიდან გარკვეული ფუნქციების აღებას და მათ ჯეროვან დონეზე შეფასებას მოითხოვენ. ნეოლიბერალების აზრით, არ შეიძლება სახელმწიფო «გულხელდაკრეფილი» დაელოდოს საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი ინსტიტუტების თავისთავად შექმნის პროცესს და იგი თვითდინებაზე მიუშვას, პირიქით სახელმწიფო აქტიურად, მიზანმიმართულად უნდა აყალიბებდეს და ცდილობდეს ხელი შეუწყოს მათ შექმნას. მხოლოდ მას შემდეგ, რაც საბაზრო ეკონომიკა მყარად მოიკიდებს ფეხს, სახელმწიფომ მაქსიმალურად უნდა შეზღუდოს ეკონომიკაში ჩარევა და ბაზარი «თვითდინებაზე» მიუშვას.

გასული საუკუნის 80-იანი წლების შუა ხანებამდე აქტიურად მოღვაწეობდა ე.წ. «საბჭოური ეკონომიკური სკოლა», რომელიც სწავლობდა სოციალიზმის ეკონომიკური წყობის ბუნებას, სოციალურ-ეკონომიკური ურთიერთობების სისტემასა და კანონებს, მის განვითარებას; სოციალიზმის სასაქონლო-ფულად ურთიერთობებსა და სახალხო მეურნეობის ეფექტურობის გაზრდის გზებს.

გასული საუკუნის 90-იანი წლებიდან მსოფლიო ეკონომიკაში და შესაბამისად ეკონომიკურ თეორიაში ახალი ეტაპი დაიწყო, რომელიც

პოსტკომუნისტური ტრანსფორმაციის სახელითაა ცნობილი. დღეისათვის თანამედროვე პერიოდის უდიდესი მეცნიერ-ეკონომისტები ცდილობენ ახსნა გამოუძებნონ აღნიშნულ პროცესებს და რეფორმის გარკვეულწილად «რეცეპტებიც» შემოგვთავაზონ. ეკონომიკურ თეორიაში ცნობილია პოსტკომუნისტური ტრანსფორმაციის ორი გზა: «შოკური თერაპია» და «გრადუალიზმი», რომელთაგან პირველი პროცესების დაჩქარებულად, «შოკისებურად» წარმართვას, ხოლო მეორე ამ პროცესების თანდათანობით წარმართვას გულისხმობს.

თანამედროვე ეკონომიკურ ლიტერატურაში ეკონომიკური პოლიტიკა განსაზღვრულია, როგორც ხელისუფლების მიერ ეკონომიკის სფეროში გატარებულ ღონისძიებათა, ქმედებათა სისტემა და სახელმწიფოს მიზნებიდან, ამოცანებიდან და ინტერესებიდან გამომდინარე, ეკონომიკური პროცესებისათვის განსაზღვრული მიმართულებების მიცემა.

ეკონომიკური პოლიტიკის ფორმირებას საფუძვლად იდეოლოგია უდევს. თუ ერთ შემთხვევაში ესაა კაპიტალიზმის იდეოლოგია, მეორე შემთხვევაში (რომელიც თავის მხრივ მრავალ სხვა «ქვეშემთხვევას» მოიცავს) მაკროეკონომიკური პოლიტიკის ფორმირებას უფრო ამ იდეოლოგიის (კაპიტალისტური იდეოლოგიის) არარსებობა და მისი საწინააღმდეგო იდეოლოგიების (მათ შორის, კომუნისტური იდეოლოგიის) არარსებობა ედება საფუძვლად.

კაპიტალისტური იდეოლოგია ემყარება შემდეგ ძირითად პრინციპებს: საკუთრებას, არჩევანისა და მეწარმეობის თავისუფლებას, კერძო ინტერესს, კონკურენციას, ფასების სისტემაზე დაყრდნობას, ანუ საბაზრო მექანიზმს, სახელმწიფოს შეზღუდულ როლს.

სწორედ აღნიშნული იდეოლოგია უდევს საფუძვლად მსოფლიოს მაღალგანვითარებულ ქვეყნებში ეკონომიკური პოლიტიკის შექმნასა და განხორციელებას. გარდა ამისა, განვითარებული ქვეყნების ეკონომიკურ პოლიტიკას საფუძვლად უდევს ეკონომიკური თეორიის მიღწევები.

მაკროეკონომიკური პოლიტიკის ფორმირების თვალსაზრისით, მეორე, სრულიად საწინააღმდეგო ჯგუფის სახელმწიფოებში აბსოლუტურად განსხვავებული იდეოლოგია იყო გამეფებული. მთავარი დამახასიათებელი მომენტი, რომელიც ახასიათებდა თითქმის ყველა კომუნისტურ სახელმწიფოს, არის წარმოების საშუალებებზე საზოგადოებრივი საკუთრება. თუმცა, ალბათ არა იმდენად საზოგადოებრივ საკუთრებაზე იყო დამყარებული ის იდეოლოგია, რომელიც გამეფებული იყო აღნიშნული ტიპის სახელმწიფოებში, რამდენადაც მკაცრად გამოხატულ «ანტიკერძოსაკუთრებით» შეხედულებებზე. ეკონომიკური პოლიტიკის ფორმირებაზე უდიდეს ზეგავლენას ახდენდნენ მარქსისტურ-ლენინური დოგმები, «სოციალიზმის გზაზე დამდგარი» განვითარებადი ქვეყნებისათვის დახმარება, ცივი ომი და კონკურენცია კაპიტალისტურ სამყაროსთან. ამ კონკურენტულ ბრძოლაში კომუნისტურ იდეოლოგიაზე დამყარებული სახელმწიფოები და მთლიანად «არასაბაზრო ეკონომიკა» დამარცხდა და დაახლოებით 12 წლის წინ მსოფლიოს ეკონომიკურ ისტორიაში უპრეცედენტო პროცესი დაიწყო – პროცესი «კომუნიზმიდან – კაპიტალიზმისაკენ», რომელიც თავის თავში არაკაპიტალისტურიდან კაპიტალისტურ იდეოლოგიაზე დაბრუნებას და განვითარების ბუნებრივ, ევოლუციურ კალაპოტში ჩადგომას გულისხმობს.

სტრატეგიაში პოსტკომუნისტური ტრანსფორმაცია გულისხმობს: სახელმწიფო საკუთრების – კერძო საკუთრებით, გეგმური ეკონომიკის – მეწარმეობისა და არჩევანის თავისუფლებით შეცვლას, პირადი ინტერესების წახალისებას, კონკურენციის ელემენტების შემოტანასა და განმტკიცებას, და რაც მთავარია სახელმწიფოს მხრიდან ეკონომიკაში უშუალო ჩარევის «ბაზრის ფიასკოს» განეიტრალებით შეცვლას. პოსტკომუნისტური ტრანსფორმაციის პირობებში სახელმწიფოს დამატებით უხდება გარკვეული პროცესების მართვაში მონაწილეობის მიღება და ექვსი ტიპის ღონისძიებათა კომპლექსის გატარება: მაკროეკონომიკური სტაბილიზაცია; ფასების ლიბერალიზაცია; საგარეო ვაჭრობის ლიბერალიზაცია და მიმდინარე ოპერაციების მიხედვით კონვერტირების უზრუნველყოფა; საწარმოთა რეფორმა (განსახელმწიფოებრიობის გზით); სოციალური უზრუნველყოფის ქსელის შექმნა; საბაზრო ეკონომიკის ინსტიტუციონალური სამართლებრივი სტრუქტურის (მ.შ. საბაზრო-საფინანსო სისტემის) ფორმირება.

მსოფლიო გამოცდილებამ აჩვენა, რომ საბაზრო ეკონომიკა არის ყველაზე ეფექტური აქამდე ნაცნობი სხვა ეკონომიკური სისტემებიდან, რადგან საბაზრო მექანიზმი ოპტიმალურად წყვეტს შეზღუდული რესურსების განაწილებასთან დაკავშირებულ პრობლემებს. მაგრამ, თვით საბაზრო მექანიზმსაც კი არ შეუძლია გადაჭრას ყველა ის ამოცანა, რომელიც აუცილებელია ეკონომიკური განვითარებისათვის. აქედან გამომდინარე, დღევანდელი მსოფლიოსათვის სადაო საკითხს არ წარმოადგენს სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის რეგულირების აუცილებლობა. ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი რეგულირების ხარისხი

განსხვავებულია არა მხოლოდ საზოგადოების განვითარების თითოეულ საფეხურზე, არამედ ცალკეული სახელმწიფოების მიხედვითაც. ეს იმით აიხსნება, რომ საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნები განვითარების განსხვავებულ დონეებზე იმყოფებიან, განსხვავებულია მათი ეკონომიკის კონცენტრაციის დონეც. ამის გამო არ შეიძლება ყველა ქვეყანაში რეგულირების ერთნაირი მეთოდების გამოყენება.

განვითარების ისტორიული კონკრეტული პირობები განსაზღვრავს თითოეულ ქვეყანაში რეგულირების ფორმებსა და მათი შეხამების მეთოდებს. ამ წესიდან გამონაკლისი არც საქართველოა.

დღეისათვის ეკონომისტებს შორის ისმის კითხვა; საჭიროა თუ არა, რომ სახელმწიფომ არეგულიროს ეკონომიკა, ანუ ეკონომიკური ურთიერთობები ცალკეულ სუბიექტებს შორის? ან თუ უნდა არეგულიროს რა დოზით და რა სეგმენტები? ამ კითხვებზე სხვადასხვა ეპოქის მეცნიერები დასაბუთებულ, მაგრამ რადიკალურად განსხვავებულ პასუხებს იძლეოდნენ.

სახელმწიფოს გარკვეული დოზით ჩარევა ეკონომიკაში ობიექტური აუცილებლობით აიხსნება. თუნდაც ის, რომ მთავრობას სჭირდება გადასახადების სახით ფულის ამოღება, უკვე ეკონომიკაში ჩარევაა. მაგრამ ასეთი სახით რეგულირებას, ანუ ეკონომიკის მიმართულებებზე, მის განვითარებაზე ზემოქმედებას შედარებით ნაკლები ისტორია აქვს. პირველი ასეთი მიმდინარეობა, რომელმაც დაასაბუთა ქვეყნის კეთილდღეობისათვის სახელმწიფოს ეკონომიკური როლი, იყო მერკანტილიზმი. კერძოდ მერკანტილისტები მოითხოვდნენ სახელმწიფოს მიერ გარანტირებული ჰქონოდათ ძვირფასი ლითონების ქვეყანაში მოზიდვის და დარჩენის შესაძლებლობა.

ადამ სმიტი ასაბუთებდა, რომ ბაზარი საუკეთესოდ წყვეტს შეზღუდული რესურსების ეფექტიანად განაწილების პრობლემას. ეს მოსაზრება ცნობილია «უხილავი ხელის» სახელით. ამასთან ერთად, ბაზარი მიაჩნდა თვითრეგულირებად ინსტიტუტად და მის ფუნქციონირებაში ჩარევა გამოიწვევდა ბაზრის წონასწორობის დარღვევას. სწორედ იმ პერიოდში გამოჩნდა მნიშვნელოვანი პრობლემა, ანუ არჩევანი უნდა გაკეთებულიყო სამართლიანობასა და ეფექტიანობას შორის. სამართლიანობა – ასეთ პრინციპს ბაზარი გამორიცხავს. დადებითთან ერთად ბაზარს გააჩნია უარყოფითი ასპექტებიც. კერძოდ, იგი უგულებელყოფს სოციალურად დაუცველი ფენების ინტერესებს, არ აწარმოებს საზოგადოებრივ პროდუქტს და ა.შ.

XX საუკუნის მეორე ნახევარში ჩამოყალიბდა ორი ძირითადი მიმართულება, რომელთაც განასხვავებდნენ სახელმწიფოს მიერ ეკონომიკის რეგულირების ხარისხს. ესენია:

1. «ეკონომიკური ლიბერალიზმი» – ჰაიეკის სკოლა.
2. «რეგულირებადი საბაზრო ეკონომიკა» - ანუ კეინსიანელობა.

ცნობილია, რომ განვითარებულმა ქვეყნებმა საბაზრო ეკონომიკის დასარეგულირებლად გამოიყენეს სწორედ ეს ორი მეთოდოლოგიური მიდგომა.

ჰაიეკის სკოლის წარმომადგენლები ასაბუთებენ, რომ სახელმწიფო არ უნდა ჩაერიოს ბაზრის ფუნქციონირებაში. ბაზარი მათი აზრით, თვითრეგულირებადი მექანიზმია და ოპტიმალურად წყვეტს შეზღუდული რესურსების ეფექტური განაწილების პრობლემას. სახელმწიფოს ჩარევა კი გამოიწვევს წონასწორობის დარღვევას და შესაბამისად ეკონომიკა განიცდის დანაკარგებს.

საპირისპირო მოსაზრება ჰქონდა კეინსს. იგი თვლიდა, რომ ბაზარზე ყურადღების გამახვილება სახელმწიფოს ერთ-ერთი მთავარი ფუნქციაა და სწორედ მისი რეგულირებით თუ შეიძლება აღმოიფხვრას ისეთი უარყოფითი მოვლენები, როგორცაა მონოპოლიების წარმოშობა, ციკლური რყევები და კრიზისები.

ჩვენი ქვეყნის სტრუქტურიდან და ეკონომიკური წყობიდან გამომდინარე, სახელმწიფო არ უნდა ჩაერიოს აუდიტის ფუნქციონირებაში, რადგან იგი თვითრეგულირებად მექანიზმად უფრო აღიქმება და მომხმარებელი (ამ შემთხვევაში სამეწარმეო სუბიექტები) თვითონ გადაწყვეტენ, თუ ვინ უნდა დააკმაყოფილოს თავიანთი მოთხოვნები ფინანსური თუ მენეჯერული მართვის სწავლებაში. უპირველეს ყოვლისა პრიორიტეტი უნდა მიეცეს ადგილობრივ აუდიტორებს თუ აუდიტორულ ფირმებს უცხოურ ფირმებთან შედარებით, რომლებიც მონოპოლისტები არიან მსოფლიოში ამ საქმიანობაში. უდავოდ ნიშანდობლივია და მისაბამია ის ფაქტი, რომ რუსეთის ფედერაციის პრეზიდენტის მიერ 2001 წლის 7 აგვისტოს დამტკიცებულ იქნა პარლამენტის მიერ მიღებული ფედერალური კანონი «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ». კანონში მკაფიოდ არის განსაზღვრული, რომ «აუდიტორული ფირმა რომელიც დაფუძნებულია არარეზიდენტის პირის მიერ, აღნიშნულ ფირმაში უნდა მუშაობდეს რეზიდენტი პირები არანაკლებ 75 პროცენტისა».

ყველა ეკონომიკური სისტემის მთავარ ამოცანას წარმოადგენს დააკმაყოფილოს საზოგადოების მატერიალური და არამატერიალური მოთხოვნილებები. საუკეთესოდ შეიძლება მივიჩნიოთ ის ეკონომიკა, რომელიც სხვა დანარჩენზე ეფექტურად უზრუნველყოფს მოსახლეობას

დააკმაყოფილოს იმ დოვლათით (საქონელითა და მომსახურებით) რომელიც მათ სჭირდებათ.

ეკონომიკური საქმიანობის რეგულირების სფეროდან, რომელიც მიზნად ისახავს საბაზრო სისტემის ფუნქციონირებისათვის ხელშეწყობას, შეიძლება გამოიყოს თანამედროვე სახელმწიფოს ხუთი უმნიშვნელოვანესი ფუნქცია:

1. სამართლებრივი ბაზის უზრუნველყოფა;
2. კონკურენციის დაცვა;
3. საგარეო ვაჭრობისა და ქვეყნის ინტერესების დაცვა საერთაშორისო ურთიერთობებისას;
4. სავალუტო ოპერაციების კონტროლი და ფულადი მასის რეგულირება;
5. რესურსების განაწილება და გადანაწილება.

ამ ფუნქციათა ქმედებაში აუდიტს როლს ქვემოთ განვიხილავთ.

1. სამართლებრივი ბაზის უზრუნველყოფა და აუდიტი: საბაზრო ეკონომიკის სახელმწიფოებრივი ზემოქმედების ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული ინსტრუმენტია სამართლებრივი სისტემა. სახელმწიფო აწესებს კანონებს, რომლებიც არეგულირებენ ურთიერთობებს ეკონომიკურ აგენტებს (სამეურნეო სუბიექტებს) შორის. კანონებში განსაზღვრულია საკუთრების ფორმები და უფლებები, კონტრაქტების დადებისა და კომერციული საწარმოების ფუნქციონირების პირობები და სხვა. კანონმდებლობის საფუძველზე მთავრობა ღებულობს არბიტრის ფუნქციის შესრულების შესაძლებლობას. ამრიგად, სამართლებრივი სისტემა განსაზღვრავს ბიზნესის ფუნქციების განხორციელების საშუალებებს და ერთდროულად ამ ფუნქციათა

შესრულების სანქციებს, ე.ი. ბიზნესმა უნდა დაიცვას კანონები და პასუხი აგოს ამ კანონების დარღვევის შემთხვევაში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან, საქართველოში არსებული ბიზნესის (სამეურნეო სუბიექტების) სამეწარმეო საქმიანობის, მმართველობითი, ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების, გადასახადების დაბეგვრის საკითხებში, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივების შესაბამისობის დადგენის მიზნით, სისრულის და შემდეგ კონსულტაციების გაწევით აუდიტს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი როლი უკავია.

გარეგნულად ბიზნესი და სახელმწიფო შეიძლება მოწინააღმდეგედ მოგვეჩვენოს. სინამდვილეში კი სახელმწიფოს ერთ-ერთი მიზანია ბიზნესის ხელშეწყობა, რაც აიხსნება იმით, რომ საზოგადოების კეთილდღეობა დამოკიდებულია ცალკეული საწარმოების წარმატებაზე. ამავე დროს ბიზნესისა და საზოგადოების ინტერესები ერთმანეთს სცილდებიან. ეს განსხვავება წარმოიშობა ისეთ სიტუაციაში, როცა კომპანიის მოქმედება ზღუდავს კონკურენციას, ან მათი საქმიანობა შეიძლება საშიში გახდეს საზოგადოებისათვის.

ინდუსტრიულად განვითარებულ ქვეყნებში სახელმწიფო მეტ-ნაკლებად მხარს უჭერს მეწარმეობის განვითარებას. საბაზრო ეკონომიკას, უპირველეს ყოვლისა მართავს საბაზრო მექანიზმი. რაც შეეხება სახელმწიფოს, იგი მაშინ «გამოდის სცენაზე» როცა გადასაჭრელია ზოგიერთი კონკრეტული პროგრამა, ანუ როცა ბაზარი განიცდის ფიასკოს. ამის გამო მრავალ შემთხვევაში ბიზნესის წარმატება ბევრად არის დამოკიდებული იურიდიული

კანონმდებლობის ცოდნასა და სახელმწიფო ორგანოებთან ურთიერთობაზე.

თავისუფალ საბაზრო სისტემაში სახელმწიფოს როლია ისეთი «თამაშის წესების» დადგენა, რომლის დროსაც მის ყველა მონაწილეს ექნება თანაბარი შესაძლებლობა საქონლის წარმოების, რეალიზაციის და მოგების მიღებისათვის. ამ ასპექტით სახელმწიფო ხელს უწყობს თავისუფალი მეწარმეობის სიტემის ფუნქციონირებას.

2. საგარეო ვაჭრობა და ქვეყნის ინტერესების დაცვა საერთაშორისო ურთიერთობისას საბაზრო კონკურენციის განვითარების დონე უკუპროპორციულ დამოკიდებულებაშია ბაზრის მონოპოლიზაციის ხარისხთან. ბაზრის მონოპოლიზაცია ხორციელდება მწარმოებელი მონოპოლიებით, რომელშიც იგულისხმება ისეთი საწარმოები, რომლებიც მანიპულირებენ რა გასაყიდი პროდუქციის მოცულობით ბაზარზე, შეუძლიათ გავლენა მოახდინონ საბაზრო ფასების რეგულირებაზე.

ისეთ ქვეყნებში, სადაც ეკონომიკა ვითარდებოდა გეგმიური ჩარჩოების პირობებში, ბაზრის მონოპოლიზაციის ხარისხი უფრო მაღალია, ვიდრე ისტორიულად ჩამოყალიბებულ საბაზრო მეურნეობის პირობებში.

საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში მონოპოლისტური გაერთიანებების ფორმირება ხდება „ქვევიდან“, კონკურენციის განვითარების შედეგად, რომლის გამოც იზრდებოდა წარმოებისა და კაპიტალის კონცენტრაცია და ცენტრალიზაცია. სახელმწიფო ორგანოები ანტიმონოპოლიურ საქმიანობას უწევდნენ მნიშვნელოვან კონტროლს. გეგმურ ეკონომიკაში კი მონოპოლისტური სტრუქტურების ფორმირება ხდება «ზევიდან».

სახელმწიფო ორგანოები კი არ ეწინააღმდეგება, არამედ აქტიურად მხარს უჭერს მონოპოლიზაციის ხარისხის ამაღლებას. სამინისტროები და უწყებები ცდილობენ ძალების კონცენტრირება მოახდინონ ერთი სახის პროდუქციის წარმოებისა და საწარმოთა გაერთიანებებში რის შედეგადაც ყალიბდებოდა მაღალი ხარისხის მონოპოლიზებული ეკონომიკა მაგ. 90–იანი წლების დასაწყისში საბჭოთა კავშირი 1800 სხვადასხვა დასახელების პროდუქციას უშვებდა. ერთი წარმოება ან გაერთიანება მაცივრების 80%-ს ამზადებდა, ხოლო სამ საწარმოში თავმოყრილი და კონცენტრირებული იყო ტელევიზორების წარმოების 75%-ს.

მონოპოლიზაციის მაღალი ხარისხი, რომელიც ადმინისტრაციულ–მბრძანებლური სისტემიდან მემკვიდრეობით ერგო ჩვენს ეკონომიკას, ასუსტებს საბაზრო კონკურენციას. ასეთ პირობებში მთავარი როლი უნდა შეასრულოს მიზანმიმართულმა ანტიმონოპოლიურმა პოლიტიკამ, სწორმა ფინანსურმა აღრიცხვამ და აუდიტორულმა მომსახურებამ, რათა ხელი შეუწყოს კონკურენციის ამაღლებას და ეფექტურ ფუნქციონირებას. ამასთან ერთად, «აუდიტდამოწმებული საფინანსო ინფორმაციის მომხმარებელმა კარგად იცის აუდიტის ფასი. მოსახლეობა კი აუდიტორულ სამუშაოს რეალურად ვერ აფასებს – ისინი ცდებან როცა ფიქრობენ, რომ ყალბი ფინანსური ანგარიშგება (მათი აზრით, უარყოფითი აუდიტორული დასკვნა) გაკოტრების წინაპირობაა». (მონტგომერი «აუდიტი»)

კონკურენციის ხელშემწყობი პოლიტიკა მიმართულია მონოპოლიზირებულ დარგებში კონკურენტული გარემოს ამაღლებისაკენ. მისი პოლიტიკა გულისხმობს ასეთ დარგებში ახალი

საწარმოების ჩამოყალიბების ხელშეწყობას, სხვა საწარმოების დაინტერესების გაზრდით აწარმოონ მინოპოლიური საქონელი, ასევე მონოპოლიურ ბაზარზე უცხოური ფირმების შემოსვლას.

სახელმწიფო რეგულირების ტრადიციულ ობიექტად გვევლინება ბუნებრივი მონოპოლიების საქმიანობა. ბუნებრივ მონოპოლიებს აქვთ ადგილი მაშინ, როდესაც მთელი ბაზრის საქონლისა და მომსახურების მიწოდება ერთი გამყიდველის ხელშია და კონკურენციის ჩამოყალიბება არაეფექტურია. მაშტაბის ეფექტი იმდენად დიდია, რომ ერთ სტრუქტურას შეუძლია მთლიანად დააკმაყოფილოს ბაზრის მოთხოვნა უფრო ნაკლებია საწარმოო დანახარჯებით, ვიდრე ორ ან რამდენიმე კონკურენტულ ფირმას. ბუნებრივ მონოპოლიებს შეიძლება მივაკუთნოთ ენერგოსისტემა, რკინიგზა და ნავთობ–გაზსადენები, რეგიონალურ დონეზე წყალ და გაზომომარაგების სისტემები. კონკურენტული გარემოს არარსებობა არაეფექტურს ხდის საბაზრო მექანიზმების გამოყენებას ბუნებრივი მონოპოლიების საქმიანობის რეგულირებაში. ამიტომ სახელმწიფო რეგულირება გვევლინება მაკოორდინირებელ ფორმად. ფაქტიურად იგი ემყარება იგივე პრინციპს როგორსაც რეგულირება გეგმურ ეკონომიკაში.

დასავლეთის ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ ფასების ცენტრალიზებული რეგულირება ხელს უშლის კონკურენტული ფასების მექანიზმების მოქმედებას და აბრკოლებს ბაზრის ნორმალურ ფუნქციონირებას. ამიტომ საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლისას არ არის სახარბიელო გამოვიყენოთ ფასისმიერი რეგულირება, როგორც ანტიმონოპოლიური პოლიტიკის უნივერსალური საშუალება. ბუნებრივი მონოპოლიების არეალის მიღმა იგი დასაშვებია ეკონომიკის ძალზედ

ვიწრო სექტორში. სახელდობრ, სადაც შეიმჩნევა ბაზრის მონოპოლიზაციის შედეგებით მაღალი ხარისხი და ვერ ხერხდება ეფექტური შემცირება მონოპოლიური ძალაუფლების ბოროტად გამოყენებით საზოგადოებისთვის მიყენებული ზარალი.

შრომის საერთაშორისო დანაწილება შრომის საზოგადოებრივი დანაწილების განვითარების უმაღლესი საფეხურია. იგი ეფუძნება ცალკეული ქვეყნების (მათ შორის გასაცვლელი განსაზღვრული პროდუქციის წარმოების) სპეციალიზაციას. იგი ქმნის საერთაშორისო ვაჭრობის გაფართოების საფუძველს და მსოფლიო ბაზრის განვითარების ობიექტურ ბაზას. შრომის საერთაშორისო დანაწილება ქვეყნის მოსახლეობას საშუალებას აძლევს ისარგებლოს იმ მრავალფეროვანი საქონლით, რომელიც მოცემულ ქვეყანაში არ იწარმოება, ან რომლის წარმოებაც მისთვის ეკონომიურად არახელსაყრელია. სამაგიეროდ კი, გაიტანოს ქვეყნის გარეთ და გაყიდოს ის რესურსი ან საქონელი, რომელიც შედარებით ჭარბად გააჩნია. პრაქტიკაში საერთაშორისო ვაჭრობის პროცესების რეგულირებაში და განვითარებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს სამთავრობო პოლიტიკა.

საერთაშორისო სავაჭრო პოლიტიკაში მრავალი წლის განმავლობაში შენარჩუნებულია ორი ურთიერთდაკავშირებული ტენდენცია;

1. საერთაშორისო ვაჭრობის ლიბერალიზაცია, ანუ სავაჭრო ბარიერების მოსპობა, რაც დაკავშირებულია შრომის საერთაშორისო დანაწილების გადრმავებასა და წარმოების ინტერნაციონალიზაციის გაძლიერებასთან;

2. პროტექციონიზმის გაძლიერება, ანუ მცდელობა საკუთარ ქვეყანაში უცხოური კაპიტალისა და საქონლის მოდინება, რაც უპირატესად განპირობებულია ქვეყნების ტექნოლოგიური სიმწიფის განსხვავებულობით. პროტექციონიზმი ისეთი სავაჭრო პოლიტიკაა, რომელმაც უნდა დაიცვას თავისი ქვეყნის ეკონომიკა სხვა ქვეყნების იმპორტული საქონლისა და მომსახურების კონკურენციისაგან. სახელმწიფოების სავაჭრო პოლიტიკაში აღნიშნული ტენდენციები ვლინდება სხვადასხვა კონკრეტული ფორმით. რეალური ინტეგრაციული პროცესები ვლინდება სხვადასხვა კონკრეტული ფორმით. რეალური ინეგრაციული პროცესები მოითხოვს პროტექციონიზმის შესუსტებას. ამჟამად განვითარებული ქვეყნების სავაჭრო პოლიტიკაში საერთაშორისო ვაჭრობის ლიბერალიზაციაა გაბატონებული. უცხოური საქონლის კონკურენცია აიძულებს სამამულო საქონლის მწარმოებლებს აამაღლონ წარმოების ეფექტიანობა, რომლის უშუალო შედეგია ეკონომიკური ზრდა. ამას გარდა, იგი აფართოებს მომხმარებელთა არჩევანს უფრო ფართო ასორტიმენტის შექმნით ბაზარზე. სწორედ ეს უპირატესობა გააჩნია ლიბერალურ სავაჭრო პოლიტიკას პროტექციონიზმთან შედარებით. იგივე განვითარებადი ქვეყნების პრაქტიკა არ გამორიცხავს სელექციურ პროტექციონიზმს. სამთავრობო პოლიტიკა გავლენას ახდენს საგარეო ვაჭრობაზე გადასახადების, სუბსიდიების, იმპორტის ან ექსპორტის პირდაპირი შეზღუდვით. განასხვავებენ საექსპორტო, სატრანზიტო და საიმპორტო ტარიფებს. ტარიფი, მართალია იცავს ადგილობრივ წარმოებას, მაგრამ ამას იგი აღწევს ფასების მომატების შედეგად, რაც თავის მხრივ აზარალებს მომხმარებელს. ტარიფი მომგებიანი

მთავრობისთვისაც, რადგან იგი აძლევს საშუალებას მოახდინოს მისთვის აუცილებელი სახსრების მობილიზაცია (აკუმულაცია). ყოველივე ამის შემდეგ ცალსახაა, რომ ტარიფების დაწესება მეტად საპასუხისმგებლო საქმეა. წინასწარ უნდა მოხდეს სწორი გათვლები, თუ რომელ ფენას დააწვება ამისგან ძალა და რომელი იხეირებს.

დღეისათვის საქართველოში მოქმედებენ წმინდა ქართული აუდიტორულ ფირმები, რომელთა უმეტესება საკმაოდ მაღალი პროფესიონალიზმითა და კომპეტენტური კადრებით გამოირჩევა. აღნიშნული ფირმები თავიანთი მაღალკვალიფიკაციურობით ტოლს არ უდებენ მსოფლიო ასპარეზზე მოქმედ ტრანსნაციონალურ აუდიტორულ კომპანიებს.

აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ დღეისათვის საქართველოში არის მსოფლიოს დიდი აუდიტორული კომპანიების წარმომადგენლობები, როგორცაა «ერნესტ & იანგი» და «**Deloitte & Touche**», რაც ნიშნავს იმას, საქართველო მსოფლიო გლობალიზაციის თანამონაწილეა. მაგრამ ეს არ გამორიცხავს იმას, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა, აუდიტის რეგულირება და მასთან დაკავშირებულ საკითხების გარშემო პრობლემები არ იყოს.

ჩვენი ქვეყნის მაგალითი რომ ავიღოთ, საქართველო დამოუკიდებელი არ არის ასეთი საკითხების გადაწყვეტისას. ჩვენ მივადექით ისეთ ყველაზე ფაქიზ თემას, როგორცაა საერთაშორისო ორგანიზაციებთან ურთიერთობა. არც ერთ ქვეყანაში ამ თემაზე ცალსახა დამოკიდებულება არ არსებობს. რა თქმა უნდა, არც ერთ მთავრობას არ სიამოვნებს გარკვეული მოთხოვნები მათ მიმართ, ერთი შეხედვით მათ საქმეებში ჩარევა, მაგრამ მეორეს მხრივ განვითარებადი

ქვეყნებისათვის ისინი წარმოადგენენ ფულადი სახსრების მთავარ წყაროს. საერთაშორისო ორგანიზაციების განხილვისას გვერდს ვერ ავუვლით ისეთ თემას, როგორცაა გლობალიზაცია. იგი შეუქცევადი პროცესია და მათან ბრძოლა არარეალურია. ამ ტალღაში საჭიროა ისეთი ადგილი მოვძებნოთ, სადაც შეგვეძლება თვითმყოფადობის შენარჩუნება.

3. სავალუტო ოპერაციების კონტროლის და ფულადი მასის რეგულირებისას სახელმწიფო ამ ფუნქციას ახორციელებს ფულად-საკრედიტო პოლიტიკით. აღნიშნულ პოლიტიკაზე მთავარი პასუხისმგებელი ორგანოა ეროვნული (ცენტრალური) ბანკი. საბაზრო ეკონომიკის ყველა ქვეყანა მაკროეკონომიკურ რეგულირებაში მეტ-ნაკლები ზომით იყენებს ფულად-საკრედიტო პოლიტიკას. ეროვნულ (ცენტრალურ) ბანკს ფულად მასაზე ზემოქმედება შეუძლია სამი გზით: 1. ეროვნული (ცენტრალური) ბანკის მიერ ფულის ემისია, ანუ ბანკის მიერ გამოშვებული ახლადმოჭრილი ფული მიემართება საბიუჯეტო ხარჯების დასაფინანსებლად. შესაბამისად, მიმოქცევაში ფულადი მასა იზრდება. 2. ფულის მასის სიდიდეზე ზემოქმედებას ახდენს კომერციული ბანკების ერთობლიობა. ბანკების მიერ გაცემული კრედიტები საწარმოებზე და საოჯახო მეურნეობებზე გამოიყენება საქონლისა და მომსახურების შესაძენად, რის შედეგადაც ხდება მიმოქცევაში არსებული ფულადი მასის გადიდება. ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის განხორციელების პროცესში ეროვნული ბანკი ყველა ბანკისათვის, აგრეთვე იმ იურიდიული პირებისათვის, რომელთაც აქვთ ანაბრებისა და დეპოზიტების მოზიდვის უფლება, აწესებს მინიმალურ სარეზერვო მოთხოვნებს, რომელიც განისაზღვრება მოზიდულ

სახსრებთან პროცენტული თანაფარდობით და ექვემდებარება ეროვნულ ბანკში სავალდებულო შენახვას. მინიმალური რეზერვის ზრდა იწვევს მიმოქცევაში არსებული ფულის მასის შეზღუდვას, ვინაიდან ბანკები ნაკლებ კრედიტს გასცემენ. მინიმალური სარეზერვო ნორმის შემცირებას კი შესაბამისად საპირისპირო ეფექტი მოაქვს. საქართველოს ეროვნულ ბანკს მის მიერ განსაზღვრული წესებისა და პირობების შეაბამისად, შეუძლია მისცეს კრედიტები იმ ბანკებს, რომელთაც ანგარიში გახსნილი აქვთ ეროვნულ ბანკში. კრედიტები გაიცემა არა უმეტეს 3 თვის ვადით, ოფიციალური საერთაშორისო რეზერვებიდან ერთ-ერთი აუცილებელი უზრუნველყოფით; 3. მესამე გზა ყველაზე უფრო გავრცელებულია პრაქტიკაში, რაც გამოწვეულია სიმარტივით და მოკლე ვადაში შედეგების მიღებით. ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის განხორციელებისას ეროვნული ბანკი უფლებამოსილია, აწარმოოს ოპერაციები ღია ბაზარზე მთავრობის მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდებისა და ბანკების მიერ გამოშვებული ფასიანი ქაღალდების ჩვეულებრივი შეძენით ან გაყიდვით (საქართველოში მოკლევადიანი სახაზინო ვალდებულებები). ამ მიზნით სხვა ფასიანი ქაღალდების გამოყენება აკრძალულია.

საქართველოს კონსტიტუციის 95-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ეროვნული ბანკი შეიმუშავებს და ახორციელებს საქართველოს ფულად-საკრედიტო და სავალუტო პოლიტიკას. აქ იგულისხმება:

1. სავალუტო ბაზარზე ოპერაციების წარმოების წესებისა და დებულებების დამუშავება;

2. ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის უცხოური ვალუტით ოპერაციების წარმოებისათვის ლიცენზიების გაცემა და გამოთხოვა, აგრეთვე მათი საქმიანობის რეგულირება და კონტროლი;

3. უცხოური ვალუტით ოპერაციების მწარმოებელი ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის სავალუტო პოზიციის ლიმიტების დაწესება;

4. ოფიციალური საერთაშორისო რეზერვების ფლობა, შენახვა და განკარგვა.

სახელმწიფოს ეკონომიკურ რეგულირებაში დიდი როლი უკავია რესურსების განაწილება და გადანაწილებას. საზოგადოებრივი დოვლათი – ეს ისეთი საქონელია, რომელსაც კოლექტიურად მოიხმარს ყველა მოქალაქე, მიუხედავად იმისა, იხდის თუ არა ამისათვის ფულს.

რესურსების განაწილების სფეროში სახელმწიფოს ჩარევის თეორიული გამართლების საფუძველია ბაზრის ფიასკო. ეკონომიკური თეორია გამოყოფს რესურსების ეფექტიან განაწილებაში ბაზრის ფიასკოს რამდენიმე ზოგად ტიპს:

ა.) ეკონომიკური ციკლი - დროდადრო ეკონომიკა აღმოჩნდება ეკონომიკური ციკლის დაქვეითებისა და დეპრესიის ფაზაში, რომლის სიღრმე იმდენად დიდია, რომ საბაზრო მექანიზმი უძლურია კრიზისიდან გამოყვანაში. ასეთ შემთხვევაში სამთავრობო კურსს შეუძლია შეასუსტოს ეკონომიკური კრიზისის უარყოფის შედეგები.

ბ.) საზოგადოებრივი დოვლათი - ცნობილია, რომ მსოფლიო პრაქტიკაში კონკურენციული საბაზრო სისტემა ვერ აწარმოებდა, ისეთ საქონელსა და მომსახურებას იმ რაოდენობით, რაც საჭირო იყო, (თან მაღალ ფასად), რომელიც აუცილებელია საზოგადოებისათვის. ასეთი

შემთხვევები პირველ რიგში დაკავშირებულია რესურსების «გადანაწილებასთან» ან მის თანამდევ ეფექტებთან. «გადანაწილების» ყველაზე აშკარა დანახარჯები გარემოს დაბინძურებასთან არის დაკავშირებული. ამ შემთხვევაში გამოიყენება მაკორექტირებელი ღონისძიებების ორი ტიპი: კანონით გათვალისწინებული სანქციები (აკრძალვა, შეზღუდვა) და განსაკუთრებული გადასახადები, რომლებიც «გადანაწილების» დანახარჯების კომპენსაციას ახდენენ.

არსებობს საქონლისა და მომსახურების განსაზღვრული სახეები, წოდებული საზოგადოებრივ საქონლად. აქედან გამომდინარე:

1. შესაძლებელია მიწოდების გადიდება მიმწოდებელთა სუბსიდირების გზით, ე.ი სახელმწიფოს მიერ გაწეული დამარება, რომელიც ამცირებს წარმოების დანახარჯებს;

2. როდესაც გადასხმის სარგებელი მეტად დიდია ან მცირე, მთავრობას შეუძლია გარკვეული დარგების დაფინანსების თავის თავზე აღება, ან უკიდურეს შემთხვევაში მათი გარდაქმნა სახელმწიფო საკუთრებად და უშუალო მართვა.

მრავალ განვითარებულ ქვეყანაში ნაციონალიზებული დარგები და საწარმოები ეკონომიკაში გახდა სახელმწიფო სექტორის წარმოშობის მატერიალური საფუძველი. სახელმწიფო სექტორი თავის თავში განასახიერებს სახელმწიფო საკუთრებასა და სახელმწიფო მეწარმეობას, სახელმწიფო დაწესებულებებს, ეკონომიკის მომსახურებისა და რეგულირების სახელმწიფო აპარატს. სახელმწიფო ქონების რეგულირების და მართვი ორგანოებს.

გ). შემოსავლების გადანაწილება - თავისუფალი ბაზრების მიერ წარმოებული შემოსავლის გადანაწილება ხშირად არ შეესაბამება

სამართლიანობის ეთიკურ ნორმებს. კერძო ბიზნესმა შეიძლება წარმოშვას და კიდევ წარმოშობს შემოსავლის უთანასწორო განაწილებას. ყველაზე სრულყოფილი კონკურენციის დროსაც კი ვერ მიიღწევა იდეალური ეფექტიანობა. ეს აიხსნება იმით, რომ საბაზრო ეკონომიკა საქონელს აწარმოებს არა საზოგადოების ყველა წევრისათვის, არამედ შემოსავლების მქონე პირებისათვის. საბოლოო ანგარიშით შემოსავალი მეტად უთანაბროდ ნაწილდება საზოგადოების წევრებს შორის.

ეკონომიკური სისტემა –ეს არის კონსტიტუციურ-სამართლებრივი ინსტიტუტი, რომელიც წარმოადგენს საკუთრების, წარმოების, განაწილების, გაცვლისა და მოხმარების ურთიერთობათა მარეგულირებელი ძირითადი პრინციპებისა და ნორმების ერთობლიობას.

კონსტიტუციური რეგულირების საგანს, პირველ ყოვლისა, წარმოადგენს სამეურნეო საქმიანობის ზოგადი პრინციპები, საკუთრების უფლება და მისი გავრცელების საზღვრები, მიწისა და სხვა ბუნებრივი რესურსების გამოყენების წესი, სახელმწიფოს ეკონომიკურ ურთიერთობებში ჩარევის ფორმები, ამოცანები და ფარგლები, სახელმწიფოს ეკონომიკური რეგულირების სფეროში ცენტრალურ და ადგილობრივ ხელისუფლებებს შორის უფლებამოსილებათა განაწილება.

საგულისხმოა, რომ ყველა ამ ურთიერთობებსა და მათი რეგულირების მექანიზმს საქართველოს კონსტიტუციამ მიანიჭა სრულიად ახალი ინტერპრეტაცია და შინაარსობრივი დატვირთვა, ვიდრე ის მანამდე არსებობდა. ეს ბუნებრივიცაა, რადგანაც ჯერ ერთი, მოხდა ქართული სახელმწიფოებრიობის ფუნქციური ევოლუცია, რაც,

პირველ ყოვლისა გამოიხატა საქართველოში მანამდე არარსებული ცივილიზებული ეკონომიკური ურთიერთობების დამკვიდრებით, და მეორეც, შესაბამისად ახალი ეკონომიკური ურთიერთობების დამკვიდრებით, და შესაბამისად ახალი ეკონომიკური ურთიერთობების კონსტიტუციურ-სამართლებრივი რეგულირების მექანიზმის განსხვავებული მოდელის ჩამოყალიბებით. ასეთი ევოლუციის კონკრეტული გამოხატულება ისაა, რომ საზოგადოება სოციალისტური, განაწილებითი ურთიერთობიდან გადავიდა სასაქონლო-ფულად და ფულად-საკრედიტო ურთიერთობებზე. მეურნეობის სოციალისტური სისტემის ნაცვლად დაიწყო ეკონომიკის საბაზრო ორგანიზაცია. თავისუფალ ბაზარს უნდა ჰქონდეს საქმიანობის თავისუფალი არეალი, რადგანაც ბაზარი მოითხოვს თანასწორუფლებიან, თავისუფალ და დამოუკიდებელ პარტნიორს. «სამეწარმეო საქმიანობის თავისუფლება» - ეს არის საქართველოს კონსტიტუციის ამოსავალი წერტილი, ჩვენი სახელმწიფოს ეკონომიკური სისტემის ძირითადი პრინციპი.

საქართველოს თანამედროვე ეკონომიკური სისტემის კიდევ ერთ უმნიშვნელოვანეს საფუძველს წარმოადგენს კერძო საკუთრება, რომელმაც შეცვალა სოციალისტური (საზოგადოებრივი) წყობილება.

უნდა აღინიშნოს, რომ სოციალიზმის პირობებში საბჭოთა სახელმწიფოს ეკონომიკური სისტემის განხილვისას უპირველესი ყურადღება ეთმობოდა საკუთრების ფორმების დახასიათებას. როგორც ცნობილია, საკუთრების ფორმები თავისი შინაარსით წარმოადგენს არა იმდენად სამართლებრივ და კერძოდ, კონსტიტუციურ-სამართლებრივ კატეგორიებს, რამდენადაც ისინი უფრო განეკუთვნებიან ეკონომიკური მეცნიერების შესწავლის სფეროს. კონსტიტუციურ-სამართლებრივი

გაგებით უფრო საინტერესოა არა საკუთრების ეკონომიკური მხარეები, არამედ საკუთრების უფლების რეალიზაციის კონსტიტუციური გარანტიები. მით უმეტეს, რომ საკუთრების უფლების დეტალური იურუდიული ანალიზი ყალიბდება ისეთი უმნიშვნელოვანესი სამართლის დარგის მიერ, როგორც სამოქალაქო სამართალია.

ამ თვალსაზრისით, კონსტიტუციური გარანტიის მაგალითს წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლი, რომლის მიხედვითაც პირდაპირაა აღიარებული და უზრუნველყოფილი საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლებები. ამავე მუხლით იკრძალება საკუთრების, მისი შექმნის, გასხვისების ან მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლებების გაუქმება:

1. *საკუთრება და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია. დაუშვებელია საკუთრების, მისი შექმნის, გასხვისების ან მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლების გაუქმება;*

2. *აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის დასაშვებია პირველ პუნქტში აღნიშნულ უფლებათა შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით;*

3. *აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის საკუთრების ჩამორთმევა დასაშვებია კანონით პირდაპირ დადგენილ შემთხვევებში, სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან ორგანული კანონით დადგენილი გადაუდებელი აუცილებლობისას და მხოლოდ სათანადო ანზღაურებით; (საქართველოს კონსტიტუცია მუხლი 21)*

კონსტიტუციური გარანტიის კიდევ ერთ მაგალითს წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლი, რომელშიც აღნიშნულია,

რომ «სახელმწიფო ვალდებულია, ხელი შეუწყოს თავისუფალი მეწარმეობისა და კონკურენციის განვითარებას», რაც ნიშნავს, რომ სახელმწიფომ უარი თქვა მანამდე ათეული წლების განმავლობაში არსებულ მონოპოლიურ ეკონომიკაზე, რასაც შედეგად მოჰყვა არა მხოლოდ ეკონომიკური, არამედ პოლიტიკური და სოციალური კრიზისები. სახელმწიფომ გაათავისუფლა მეწარმე თავისი მეურვეობისაგან და უარი თქვა ადამიანთა ეკონომიკურ ცხოვრებაში ჩარევისაგან. იგი მხოლოდ ადგენს მეწარმეებს შორის თავისუფალი კონკურენციისა და ეკონომიკური ცხოვრების პირობების ზოგად ფარგლებს, თვითონვე გამოდის არბიტრის როლში, მათ შორის დავების გადაწყვეტისას.

ამრიგად, ქვეყნის კონსტიტუციამ დღის წესრიგში დააყენა ეკონომიკის განსახელმწიფოებრიობა, ე.ი. სახელმწიფოს მხრივ რაც შეიძლება მინიმალური ჩარევა ეკონომიკურ ურთიერთობებში.

ეს ბუნებრივია, არ ნიშნავს სახელმწიფოს სრულ ჩამოცილებას ეკონომიკური ბერკეტებისაგან, რადგან ზემოაღნიშნული უნდა განისაზღვროს სახელმწიფოს ეკონომიკური ფუნქციის შინაარსით. სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული კონტროლი ეკონომიკური პროცესების მიმართ გარკვეულწილად სასარგებლოცაა. ბუნებრივია, იგულისხმება კონტროლის სამართლებრივი ფორმები. ასეთი კონტროლი იძენს საორიენტაციო ხასიათს, რაც განპირობებულია თუნდაც იმ ფაქტორით, რასაც ეკონომიკური რესურსების რაციონალური განაწილების აუცილებლობა ჰქვია.

როგორც უკვე აღინიშნა, საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლა გარკვეულწილად გამორიცხავს სახელმწიფოს პირდაპირ ჩარევას

ძირითად ეკონომიკურ პროცესებში. მაგრამ ამავე დროს იგი გულისხმობს ამ პროცესების სტიმულირებას მეცნიერულად დასაბუთებული და აწონ-დაწონილი საბიუჯეტო, საკრედიტო და საგადასახადო პოლიტიკის საფუძველზე.

საქართველოში ახალდამკვიდრებული დარგის - აუდიტის სრულყოფილი სახით ჩამოყალიბებისათვის, რომელიც საბაზრო ეკონომიკის მართვის დამოუკიდებელ ფუნქციად გვევლინება და საწარმოთა საქმიანობის საფინანსო კონტროლისა და კონსულტაციის ფორმაა, აუცილებელია ჩვენი საზოგადოების, მეწარმეების, მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ სწორად იქნეს აღქმული და მიეცეს სწორი შეფასება და მიმართულება.

საქართველოს ეკონომიკური სისტემის განუყოფელ ნაწილს და ამ თვალსაზრისით, კონსტიტუციური რეგულირების საგანს წარმოადგენს სახელმწიფოს საბიუჯეტო, ფულად-საკრედიტო და საგადასახადო სისტემის საფუძვლები.

დემოკრატიულ წყობილებაზე გადასვლასთან დაკავშირებული ეკონომიკის განვითარებისათვის აუცილებელია კაპიტალისტური სისტემა. ყველა იმ ქვეყანამ, რომელიც ეროვნული მეურნეობის განვითარებას არაკაპიტალისტური გზით ცდილობდა, მარცხი განიცადა. როგორც ისტორიიდან ჩანს, დღემდე ვერც ერთ ქვეყანას ვერ შეძლება ერთმანეთისათვის მჭიდროდ დაეკავშირებინა სოციალიზმი ეკონომიკაში და დემოკრატია პოლიტიკაში. ყველა დემოკრატიულ ქვეყანას კაპიტალისტური წყობა ჰქონდა, თუმცა ყველა კაპიტალისტური ქვეყანა როდი იყო დემოკრატიული. ეს კი იმ დასკვნის საშუალებას გვაძლევს, რომ თუმცა დემოკრატია არ შეუძლია

არსებობა კაპიტალიზმის გარეშე, კაპიტალიზმს ხელეწიფება გარკვეული დროის მანძილზე იარსებოს დემოკრატიის გარეშე. ეკონომიკური განვითარება, რომელსაც სტიმულს აძლევს თავისუფალი საბაზრო ეკონომიკა, განვითარების ტემპების შენარჩუნების მიზნით აუცილებლად მოითხოვს დემოკრატიის არსებობას.

დემოკრატია მოითხოვს ისეთ განსაკუთრებულ საზოგადოებრივ სტრუქტურას, რომელშიც დიდ როლს თამაშობენ თავისუფალი პროფესიის ადამიანები, კერძო სექტორთან დაკავშირებული პირები, რომლებიც საბოლოო ჯამში საშუალო კლასს წარმოადგენენ.

სწორედ, ამიტომ დემოკრატია კაპიტალიზმს მოითხოვს, ე.ი. დემოკრატიის განვითარებისათვის აუცილებლად საჭიროა კაპიტალიზმის განვითარება. არც ის უნდა დაგვავიწყდეს, რომ კაპიტალიზმს აქვს სხვადასხვა შეფერილობა, რომლებიც ეკონომიკური აღმასვლისა და დემოკრატიის განვითარების განსხვავებულ პირობებს ჰქმნიან. კაპიტალიზმი, რომლის დროსაც სახელმწიფო განსაკუთრებული დოზით ერევა ეკონომიკის განვითარებაში, ხელს უწყობს ბიზნესის წარმომადგენელთა მტკიცედ დაკავშირებას პოლიტიკურ ელიტასა და სახელმწიფო აპარატთან.

თავი II

აუდიტორული საქმიანობის მდგომარეობა საქართველოში და მისი შემდგომი გარდაქმნების შესაძლებლობანი

2.1. აუდიტორული საქმიანობა და აუდიტის პასუხისმგებლობის საკითხები

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

აუდიტორის მოვალეობაა აუდიტორული დასკვნის ფორმით მთლიანობაში გამოხატოს თავისი აზრი ფინანსური ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ.

აუდიტორული მომსახურების საფუძველზე სამეურნეო 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.

საბაზრო ურთიერთობათა პირობებში აუდიტორული მომსახურება და აუდიტორული დასკვნა სამეწარმეო და კომერციული საქმიანობით დაკავებული სამეურნეო სუბიექტებისათვის დაახლოებით იგივე მნიშვნელობისაა, როგორც ექიმებისათვის რენტგენულ-გამომკვლევითი აპარატურა, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელი ხდება ცოცხალი ორგანიზმის (ადამიანის) ჯანმრთელობისა და სიცოცხლისუნარიანობის დადგენა.

აქედან გამომდინარე, დიდია აუდიტორული საქმიანობისა და აუდიტის განმახორციელებელი სუბიექტების პასუხისმგებლობა, როგორც სახელმწიფოს, ასევე აუდიტორული მომსახურებით მოსარგებლე სამეურნეო სუბიექტების წინაშე.

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.

ამჟამად, საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ძირითად საკანონმდებლო ბაზას შეადგენს 1995 წლის 7 თებერვალს (623-III)

მიღებული საქართველოს კანონი «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ», რომელშიც 1997 წლის 27 ივნისს და 1999 წლის 30 აპრილს შეტანილი იქნა ცვლილებები 810 და 1916 კანონებით. აღნიშნულ კანონში გადმოცემულია აუდიტორული საქმიანობის ზოგადი პრინციპები (დებულებები), მისი სახელმწიფო რეგულირება და თვითმმართველობა, აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის 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 სუბიექტის საქმიანობის აუდიტორიული შემოწმებისას, რომელიც შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტორული მომსახურების გაწევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას.

აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს) ახორციელებენ აუდიტორები და აუდიტური ფირმები სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის, საჯარო ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, დაბეგვრისა და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობისა და საწესდებო მოთხოვნების უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს ბუღალტრულ მომსახურებას, ექსპერტიზას და საკონსულტაციო მომსახურებას საფინანსო, დაბეგვრის და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა სფეროებში.

«აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს) ატარებენ მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში (სავალდებულო აუდიტი), აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის ინიციატივით (საინიციატივო აუდიტი) სათანადო ხელშეკრულების საფუძველზე. განსაკუთრებულ შემთხვევებში სამართალდამცავ ორგანოებს უფლება აქვთ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მოიწვიონ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) სასამართლოში სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული შემოწმებისათვის. აუდიტორის შრომა ანაზღაურდება დამკვეთის ხარჯზე».*

ყურადღება გვინდა გავამახვილოთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარებაზე. არ მიგვაჩნია მიზანშეწონილად სამეურნეო სუბიექტების მიერ საგადასახადო ინსპექციაში წლის ბოლოს ბალანსის ჩაბარებასთან ერთად ჩააბარონ აუდიტორული დასკვნა. ყოველივე ეს სამეურნეო სუბიექტებისათვის ზედმეტ ფინანსურ დანახარჯებთანაა დაკავშირებული. სამეურნეო სუბიექტების წარმომადგენლები წლის ბოლოს საგადასახადო ინსპექციაში ბალანსის ჩაბარებასთან ერთად, უმეტეს შემთხვევაში ბალანსს თან ურთავენ აუდიტორულ დასკვნას, რომელიც ყოველგვარი პირველადი დოკუმენტაციის დაყრდნობის გარეშეა გაკეთებული.

აღნიშნული ფაქტები უარყოფით ზეგავლენას ახდენს შემდეგ

* საქართველოს კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ თბილისი 1995 წ.

ფაქტორებზე პირველი: ყოველივე ეს მეწარმეთათვის ბიუროკრატიული მექანიზმია და ზედმეტ დანახარჯებთანაა დაკავშირებული – წლის ბოლოს საგადასახადო ინსპექციაში ბალანსთან ერთად სავალდებულო აუდიტორული დასკვნის წარდგენა, და მეორე: პირველადი დოკუმენტების გარეშე დაწერილი აუდიტორული დასკვნა ბაზარზე წარმოშობს იაფფასიანი ე.წ. «შავი» აუდიტის ფუნქციონირებას.

აუდიტორი არის იურიდიული პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი. იგი აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად ლიცენზიის საფუძველზე ან აუდიტური ფირმის მეშვეობით, რომელსაც გააჩნია ლიცენზია აუდიტორული საქმიანობისათვის. აუდიტურ ფირმას და მის ფილიალს აუდიტორული საქმიანობის უფლება ეძლევა მხოლოდ მაშინ, თუ მასში სულ ცოტა ერთი აუდიტორი მაინც მუშაობს.

აუდიტური ფირმა არის სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და რომლის ერთადერთი საწესდებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა.

აუდიტორული დასკვნა არის აუდიტორის მიერ სათანადო წესით შედგენილი, ხელმოწერით და ბეჭდვით დამოწმებული ოფიციალური საბუთი, რომელშიც წარმოდგენილია დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის და მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივთან მისი შესაბამისობის შესახებ.

ექსპერტიზის სახით გაწეულ აუდიტორულ მომსახურებაზე ფორმდება საექსპერტო დასკვნა ან აქტი. აუდიტორული კონსულტაციები სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება გაეწიოთ ზეპირად ან წერილობით სათანადო ცნობის ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტის გაფორმებით.

აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება და თვითმმართველობა გულისხმობს:

- ა) აუდიტორული საქმიანობის საკანონიდებლო უზრუნველყოფას;
- ბ) აუდიტორთა ატესტაციას;
- გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირებას.

აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების მიზნით, საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით, იქმნება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენცია და ფუნქციები განისაზღვრება კანონით «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ» და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულებით, რომელსაც ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტი.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციას განეკუთვნება:

- ა) აუდიტის ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება;
- ბ) აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება, ატესტაციის ჩატარების დებულების დამტკიცება;

- გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების შემუშავება და დამტკიცება;
- დ) აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების /კვალიფიკაციის ამაღლების/ სისტემის შექმნა, აუდიტორთა ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება;
- ე) აუდიტორთა და აუდიტორული ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრების წარმოება;
- ვ) აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოების მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს ტერიტორიაზე და უცხო სახელმწიფოთა აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) ლიცენზირება;
- ზ) აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტა.

დასაშვებია აუდიტორული მნიშვნელობის საბჭოს კომპეტენციას მიკუთვნებული ზოგიერთი საკითხის დელეგირება აუდიტორთა თვითმმართველობის საზოგადოებრივი გაერთიანებებისათვის.

ამასთანავე აუდიტორების (აუდიტური ფირმის) მუშაობის ხარისხის კონტროლი, მათ მიერ საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტორული სტანდარტების, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და სათანადო რეაგირება;

თ) ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტური ფირმების საქმიანობის შესახებ წლიური ანგარიშის მიღება და მისი შემდგომი ანალიზი.

ი) აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფის მიზნით ამ მუხლის პირველი პუნქტის "ა", "ბ" და "გ" ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ საკითხებზე ნორმატიული აქტების გამოცემა“.

აუდიტორთა ატესტაციას /კვალიფიკაციის დონის განსაზღვრა/ ახდენს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. ატესტაციაზე დაიშვებიან უმაღლესი ან საშუალო სპეციალური ეკონომიკური ან იურიდიული განათლების მქონე ფიზიკური პირები, რომელთაც აქვთ აუდიტორად, აუდიტური ფირმის სპეციალისტად, ბუღალტრად, ეკონომისტად, რევიზორად, იურისტად, საწარმოს ხელმძღვანელად, ეკონომიკური პროფილის მეცნიერ მუშაკად ან პედაგოგად მუშაობის სულ ცოტა ხუთი წლის სტაჟი.

საატესტაციო გამოცდების ჩაბარების შემთხვევაში პირი იღებს საკვალიფიკაციო სერთიფიკატს, რომლის მოქმედების ვადა სამ წელს არ აღემატება.

ატესტაციის კონკრეტული პირობები განისაზღვრება შესაბამისი დებულებით, რომელსაც ამტკიცებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო.

აუდიტორებსა და აუდიტურ ფირმებს საქართველოს ტერიტორიაზე შეუძლიათ აუდიტორულ საქმიანობას ეწეოდნენ მხოლოდ ლიცენზიის მიღების შემდეგ.

აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიას იძლევა აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის მიღების უფლება აქვთ ატესტირებულ აუდიტორებს და სახელმწიფო რეგისტრაციაგავლილ აუდიტორულ ფირმებს. ლიცენზიის მოქმედების ვადა ხუთ წელს არ აღემატება.

ლიცენზიები ცალ-ცალკე მიეცემათ:

- ა) საბანკო აუდიტს;
- ბ) სადაზღვევო ორგანიზაციათა აუდიტს;
- გ) საბირჟო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტს;
- დ) ზოგად აუდიტს (სხვა სამეურნეო სუბიექტთა აუდიტს).

აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას შეუძლია მიიღოს ერთ ან რამდენიმე სფეროში აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია.

აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების კონკრეტული პირობები განისაზღვრება სპეციალური დებულებით, რომელსაც ამტკიცებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო.

საჯარო ბუღალტრულ აღრიცხვაში შედის აუდიტორული დასკვნა, ბალანსი, მოგება - ზარალის ანგარიში, სხვა საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგება, რომლებიც არ შეიცავს კომერციულ საიდუმლოებას, და გათვალისწინებულია მოქმედი კანონმდებლობით საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლისათვის წარსადგენად და პერიოდულ პრესაში გამოსაქვეყნებლად.

საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრული სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების წარმომადგენლები, სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის შედეგებით დაინტერესებული ფიზიკური და იურიდიული პირები, მათ შორის: მესაკუთრეები, დამფუძნებლები, კრედიტორები, ინვესტორები და სხვა პირები, რომელთაც მოქმედი კანონმდებლობით უფლება აქვთ მიიღონ ბუღალტრული და საფინანსო ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია.

პასუხისმგებლობა ბუღალტრულ და საფინანსო ანგარიშგების სწორად შედგენისა და მათი მომხმარებლისათვის წარდგენისათვის ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელს.

აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა:

- ა) იმ სამეურნეო სუბიექტისათვის, რომელთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ითვალისწინებს მესაკუთრეთა შეზღუდულ ქონებრივ პასუხისმგებლობას;
- ბ) ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, სპეციალური სახელმწიფო ფონდების, საფონდო და სასაქონლო ბირჟებისათვის;
- გ) ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტებისათვის;
- დ) სხვა სუბიექტებისათვის, რომელთა სიას ყოველწლიურად ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირობები.

აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება აუდიტორსა (აუდიტურ ფირმასა) და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულებით.

კონსულტაციების სახით აუდიტორული მომსახურების გაწევა შეიძლება ხელშეკრულების, დამკვეთის მიერ აუდიტორისადმი /აუდიტური ფირმისადმი/ წერილობითი ან ზეპირი მიმართვის საფუძველზე.

აუდიტორსა (აუდიტური ფირმასა) და დამკვეთს შორის დადებულ ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტის საგანი და შესრულების ვადები, აუდიტორული მომსახურების

მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა და პირობები, მხარეთა პასუხისმგებლობა და სხვა.

ხელშეკრულებით აუდიტორული მომსახურებისათვის გათვალისწინებული ანაზღაურება არ შეიძლება უკავშირდებოდეს შემოწმების შედეგად გადასახადების მოსალოდნელი შემცირების თანხას.

ხელშეკრულების საგანი და პირობები კონფიდენციალური ინფორმაციაა.

სამეურნეო სუბიექტებს უფლება აქვთ ამოირჩიონ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა). აუდიტორები დამოუკიდებელნი არიან თავიანთი დამკვეთებისაგან, აგრეთვე მესამე მხარისაგან, მათ შორის სახელმწიფო ორგანოებისაგან, აგრეთვე იმ აუდიტური ფირმის მესაკუთრეებისა და ხელმძღვანელებისაგან, სადაც ისინი მუშაობენ.

აუდიტორიის (აუდიტური ფირმის) მიერ ხელშეკრულების პირობების შესრულება ფორმდება აუდიტორული დასკვნის მიღება-ჩაბარების აქტით. აუდიტორულ დასკვნას ადგენენ შესაბამისი ფორმით და დაამოწმებენ აუდიტორიის ხელმოწერით.

აუდიტორული საქმიანობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი აუდიტორებს (აუდიტურ ფორმებს) უფლება აქვთ:

- ა) მოქმედი კანონმდებლობის, ნორმებისა და სტანდარტების, დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების პირობების, პროფესიული ცოდნისა და გამოცდილების საფუძველზე დამოუკიდებლად განსაზღვრონ აუდიტის ფორმები და მეთოდები;
- ბ) მიიღონ დამკვეთის ან მესამე პირების ხელთ არსებული ყველა საჭირო დოკუმენტი, რომლებიც შეეხება აუდიტის საგანს. ასეთი

დოკუმენტების მქონე მესამე პირები ვალდებულნი არიან წარუდგინონ ისინი აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) დამკვეთის მიერ დამოწმებული მოთხოვნის შესაბამისად;

გ) მიიღონ აუდიტის საგანზე ნებისმიერი საჭირო განმარტება ზეპირი ან წერილობითი ფორმით დამკვეთის ხელმძღვანელობის და მუშაკებისაგან;

დ) შეამოწმონ სრული მოცულობით სამეურნეო სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტაცია, არსებული ფულადი სახსრები, ფასიანი ქაღალდები, მატერიალური ფასეულობანი; მოითხოვონ სამეურნეო სუბიექტს ხელმძღვანელობისაგან საკონტროლო გაზომვის, პროდუქციის ხარისხის განსაზღვრის და სხვა სამუშაოების მოწყობა;

ე) მიიწვიონ ხელშეკრულების საფუძველზე სხვადასხვა პროფილის სპეციალისტები შემოწმებაში მონაწილეობის მისაღებად.

აუდიტორები (აუდიტური ფირმები) მოვალენი არიან:

ა) აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას განუხრელად დაიცვან საქართველოს კანონმდებლობა, საქართველოში მოქმედი აუდიტორული სტანდარტები, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნები, დებულებები და ნორმატიული აქტები;

ბ) კვალიფიციურად მოაწიონ აუდიტორული მომსახურება, შეამოწმონ დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მდგომარეობა, მათი უტყუარობა, სისრულე და შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივებთან;

გ) აცნობონ დამკვეთს, აგრეთვე სათანადო მიმართვის შემთხვევაში მესაკუთრეებს, მათ რწმუნებულებს აუდიტის ჩატარებისას

ბუღალტრული აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში გამოვლენილი ნაკლოვანებები;

დ) საიდუმლოდ შეინახონ აუდიტორული მომსახურების დროს მიღებული ინფორმაცია, არ გაახმაურონ კომერციული საიდუმლოების შემცველი ცნობები, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, არ გამოიყენონ ისინი თავიანთი ან მესამე პირის ინტერესებისათვის;

ე) არ დაუშვან თავისი და მესამე პირების საქმიანი თვისებების რეკლამირება.

აუდიტის ჩატარება ეკრძალებათ:

ა) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე ხელმძღვანელის ახლო ნათესავები არიან;

ბ) აუდიტორებს, რომლებსაც შესამოწმებელ სამეურნეო სუბიექტთან აკავშირებთ პირადი ქონებრივი ინტერესები;

გ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის მუშაკები, მესაკუთრეები, დამფუძნებლები ან ხელმძღვანელობის წევრები არიან;

დ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტს შვილობილი საზოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკები ან თანამესაკუთრენი არიან.

სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტორულ შემოწმებას, ვალდებულნი არიან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე შეატყობინონ საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების დადების

შესახებ. აუდიტორული დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას ჩაბარდება წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად.

ზემოაღნიშნული მუხლი ამოსაღებია. თუ სამეურნეო ობიექტი არ არის ვალდებული განვილილ წელს განხორციელებული საფინანსო და სამეურნეო საქმიანობა აცნობოს თავის აქციონერებს, ან გააცნოს პოტენციურ ინვესტორს არ მოითხოვს აუცილებლობას ჩააბაროს საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორული დასკვნა. შესაბამისად, არ არის საჭირო სამეურნეო სუბიექტმა აცნობოს საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე აუდიტორული ხელშეკრულების დადების თაობაზე.

სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული სხვა სუბიექტების აუდიტორული დასკვნები უნდა წარედგინოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს.

შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელები ვალდებული არიან:

ა) აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) გადასცენ აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო მთელი დოკუმენტაცია, აუდიტორის მოთხოვნისთანავე მისცენ ახსნა განმარტება ზეპირი ან წერილობითი ფორმით აუდიტის საგანთან დაკავშირებით, შეუქმნან აუდიტორს აუდიტის ჩატარებისათვის საჭირო პირობები;

ბ) ოპერატიულად აღმოფხვრან აუდიტორული შემოწმებით გამოვლენილი ნაკლოვანებანი.

აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) რომელიც სათანადოდ არ შეასრულებს თავის მოვალეობებს, ქონებრივი და სხვა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობისა და დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად.

აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა არ შეიძლება აღემატებოდეს მისი მიზნით დაკვეთისადმი ფაქტობრივად მიყენებული ზარალის ოდენობას.

აუდიტორისა /აუდიტორული ფირმისა/ და დამკვეთის ქონებრივ დავას სასამართლო წყვეტს მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით აუდიტორს /აუდიტორულ ფირმას/ შეიძლება ჩამოერთვას აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია შემდეგ შემთხვევებში:

ა) აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტის დადგენისას (პირველ და მეორე შემთხვევაში დადებულ იქნეს ადმინისტრაციული ჯარიმა, მესამეჯერ კი ჩამორთვეს ლიცენზია);

ბ) აუდიტის ჩატარებისას საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის, აუდიტორული სტანდარტების, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების განზრახ დარღვევის დროს;

გ) თუ ლიცენზიის გაცემის შემდეგ გამოვლინდა მის მისაღებად აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ უსწორო მონაცემების წარდგენის ფაქტი;

დ) თუ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) ლიცენზიით გაუთვალისწინებელ აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა.

მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის ჩამორთმევის წესს განსაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო.

აუდიტორებს (აუდიტურ ფირმებს) უფლება აქვთ სასამართლოში გაასაჩივრონ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება

ლიცენზიის გაცემაზე უარის თქმის ან მისი ჩამორთმევის შესახებ; მათ უფლება აქვთ აგრეთვე ხელმეორედ მოითხოვონ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია მისი ჩამორთმევიდან ერთი წლის შემდეგ.

სამეურნეო სუბიექტებში სავალდებულო აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით სახაზინო საწარმოები, სასწავლო და სამედიცინო დაწესებულებები (გარდა ბიუჯეტზე მყოფისა), კოოპერატივები წარმოადგენენ შეზღუდული პასუხისმგებლობის დაწესებულებებს (საწარმოებს), ამიტომ მათთვის აუცილებელია აუდიტორული შემოწმების ჩატარება, მიუხედავად იმისა ამ საწარმოებსა და ორგანიზაციებს გავლილი აქვთ თუ არა ხელახალი რეგისტრაცია. გარდა ამისა იმ საწარმოებისა და ორგანიზაციების მიხედვით, რომლებსაც თავიანთ შემადგენლობაში გააჩნიათ ფილიალები და ქვესაწარმო, რაც სათანადოდ უნდა აისახოს საწარმოს აუდიტორული შემოწმების მასალებში.

სამეურნეო სუბიექტებში სავალდებულო აუდიტის ჩატარების შესახებ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო და საქართველოს საგადასახადო ინსპექციის მიერ გამოცემულ იქნა ერთობლივი წერილი, სადაც აღნიშნულია რომ: აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონის მე-15 მუხლის შესაბამისად აუდიტორული შემოწმების ჩატარება სავალდებულოა:

ა) იმ სამეურნეო სუბიექტებისათვის, რომელთა ორგანიზაციულ - სამართლებრივი ფორმა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად ითვალისწინებს მესაკუთრეთა შეზღუდულ ქონებრივ პასუხისმგებლობას;

ბ) ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, არასაბიუჯეტო ფონდების, საფონდო და სასაქონლო ბირჟებისათვის;

გ) ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტებისათვის;

დ) სხვა სუბიექტებისათვის, რომელთა სიას ყოველწლიურად ამტკიცებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

ამასთან, "მეწარმეთა შესახებ" საქართველოს კანონის შესაბამისად სამეურნეო სუბიექტებს, რომელთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა ითვალისწინებს მესაკუთრეთა შეზღუდულ ქონებრივ პასუხისმგებლობას, მიეკუთვნება; კომანდიტური საზოგადოება (მუხლი 34-1), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (მუხლი 44), სააქციო საზოგადოება (მუხლი 51) და კოოპერატივი (მუხლი 60-3). ასევე აუცილებელია აუდიტორული შემოწმების ჩატარება სახაზინო საწარმოებში, სასწავლო და სამედიცინო დაწესებულებებში (გარდა ბიუჯეტზე მყოფისა). გარდა ამისა, იმ საწარმოებისა და ორგანიზაციების მიხედვით, რომლებსაც თავიანთ შემადგენლობაში გააჩნიათ ფილიალები და ქვესაწარმოები, აუდიტორულ შემოწმებას ექვემდებარება ეს ფილიალი და ქვესაწარმო, რაც სათანადოდ უნდა აისახოს საწარმოს აუდიტორული შემოწმების მასალებში.

«აუდიტორული საქმიანობის შესახებ» საქართველოს კანონის 22-ე მუხლის შესაბამისად, სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობაც ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტორულ შემოწმებას, ვალდებულნი არიან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე შეატყობინონ საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების დადების შესახებ, აუდიტორული დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას ჩაბარდება

წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად (საანგარიშგებო მომდევნო წლის 1 აპრილამდე). აღნიშნულ ვადებში სამეურნეო სუბიექტების მიერ აუდიტორული დასკვნის წარუდგენლობა განიხილება, როგორც საბუღალტრო ანგარიშებისა და ბალანსების გაანგარიშებების, დეკლარაციების და გადასახადების გამოსაანგარიშებლად საჭირო სხვა დოკუმენტების არადროული წარდგენა, რის გამოც მათ მიმართ გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 253-ე მუხლით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციები. იმავედროულად თანამდებობის პირთა მიმართ გამოიყენება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევთა კოდექსის 164³-ე მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული ჯარიმები.

ფინანსური სანქციები გაიანგარიშება ბუღალტრული ანგარიშგებისა და ბალანსების მიხედვით, გაანგარიშებით დარიცხული თანხებიდან გამომდინარე.

აუდიტორულ საქმიანობაზე მხარეებს შორის დადებულ ხელშეკრულებაში სავალდებულოა აღინიშნოს: ლიცენზიის ნომერი, ლიცენზიის გაცემის თარიღი და მოქმედების ვადა, ვისზეა გაცემული ლიცენზია, აუდიტის საგანი, შესრულების ვადები ანაზღაურების ოდენობა, პირობები და პასუხისმგებლობა;

ამასთან ერთად, "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" კანონის მე-9 მუხლის "ვ" ქვეპუნქტის თანახმად აუდიტორულ საბჭოს ევალება აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოთა მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს ტერიტორიაზე. ამავე კანონის მე-11 მუხლის შესაბამისად აუდიტორებსა და აუდიტორულ ფირმებს შეუძლიათ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა გასწიონ

მხოლოდ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზიის მიღების შემდეგ. აღნიშნული ეხება როგორც რეზიდენტი ასევე არარეზიდენტი პირების მიერ გაწეული აუდიტორულ მომსახურებას. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სამეურნეო სუბიექტებს ეკრძალებათ ხელშეკრულების გაფორმება იმ აუდიტორებთან და აუდიტორულ ფირმებთან, რომელთაც არ გააჩნიათ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზია აუდიტორულ საქმიანობაზე და შესაბამისად მათ მიერ შედგენილი აუდიტორული დასკვნებიც ბათილად ჩაითვლება.

ამასთან, სხვა სახელმწიფოების მიერ ლიცენზირებულ აუდიტორებსა და აუდიტორულ ფირმებზე საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე ლიცენზია გაიცემა, მხოლოდ მათ მიერ საგადასახადო ინსპექციაში აღრიცხვაზე აყვანის დამადასტურებელი ცნობის წარმოდგენის შემდეგ.

საგადასახადო ინსპექციებში აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულებებისა და აუდიტორული შემოწმებების დასკვნების წარდგენის შესახებ.

რიგ შემთხვევაში საგადასახადო ინსპექციების მხრიდან ადგილი აქვს "სამეურნეო სუბიექტებში სავალდებულო აუდიტის ჩატარების შესახებ" საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და საქართველოს საგადასახადო სამსახურის 1996 წლის 25 ნოემბრის 10/4/03-1-16 ერთობლივი წერილის მოთხოვნების შეუსრულებლობის ფაქტებს. კერძოდ, საგადასახადო ინსპექციები სამეურნეო სუბიექტებს არ სთხოვენ აუდიტორულ ფირმებთან

გაფორმებული აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულებისა და აუდიტორული შემოწმების დასკვნების წარმოდგენას, არ ატარებენ მოქმედი კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შესაბამის ფინანსურსა და ადმინისტრაციულ სანქციებს და სხვა.*

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, იმ სამეურნეო სუბიექტების მიმართ, რომლებიც დადგენილ ვადაში არ წარმოადგენენ ფინანსური წლის წლიური ბალანსის აუდიტორული შემოწმების დასკვნებს, მათ მიმართ გატარებულ იქნება საგადასახადო კოდექსის 253 მუხლით გათვალისწინებული ფინანსური სანქციები, ხოლო თანამდებობის პირთა მიმართ გამოიყენება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 164³ მუხლით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული ჯარიმები, წინააღმდეგ შემთხვევაში გატარებული იქნება დისციპლინარული ზომები.

საქართველოს რესპუბლიკის 1995 წლის 7 თებერვლის "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" კანონის მე-9 მუხლით განსაზღვრული იქნა პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭოს ფუნქციები.

ამ კანონის თანახმად (მე-9 მუხლი, პუნქტი "ვ") აუდიტორულ საბჭოს ევალება აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოთა მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს ტერიტორიაზე. ამავე კანონის მიხედვით (მე-11) აუდიტორებს და აუდიტორულ

* საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, საქართველოს საგადასახადო სამსახური ერთობლივი წერილი 10/4/03-1-16 25.11.1996წ. "სამეურნეო სუბიექტებში სავალდებულო აუდიტის ჩატარების შესახებ"

ფირმებს საქართველოს ტერიტორიაზე შეუძლიათ ეწეოდნენ აუდიტორულ საქმიანობას მხოლოდ აუდიტორული საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზიის საფუძველზე. მიუხედავად ზემოთ აღნიშნულისა, ზოგიერთი ბანკები თანამშრომლობენ საზღვარგარეთის აუდიტორულ ორგანიზაციებთან, რომელთაც არ გააჩნიათ აუდიტორული საბჭოს სათანადო დასტური საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული მომსახურების განხორციელებისათვის.

"აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონიდან გამომდინარე სამეურნეო სუბიექტებმა მომავალში არ დაუშვან ხელშეკრულების გაფორმება იმ აუდიტორებთან, რომელთაც არ გააჩნიათ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭოს ლიცენზია საქმიანობაზე, წინააღმდეგ შემთხვევაში ასეთი აუდიტორული მომსახურება და მათზე წარმოდგენილი დასკვნები არ მიიღება და ჩაითვლება ბათილად.

«ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მიერ სტატისტიკური ანგარიშების წარდგენის შესახებ» და საქართველოს კანონის "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" მერვე მუხლის საფუძველზე, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფო ფუნქციების განმახორციელებელი ორგანოა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ამავე კანონის 9 მუხლის "თ" პუნქტის თანახმად, სხვა ფუნქციებთან ერთად იგი ახორციელებს ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების საქმიანობის შესახებ წლიური ანგარიშების მიღებას და მის შემდგომ

ანალიზს, ამის საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის ანგარიშს წარუდგენს საქართველოს პარლამენტს.

ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის შესახებ სრულყოფილი მასალების შედგენის მიზნით, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ, საქართველოს სტატისტიკის დეპარტამენტთან შეთანხმებით შეიმუშავა სტატისტიკური ანგარიშის ფორმა "ანგარიში აუდიტური ფირმის, ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ სამეურნეო წლის გაწეული მუშაობის შესახებ", რომლის წარდგენა აუდიტორულ საბჭოში აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ განისაზღვრა მომავალი წლის 1 მარტამდე.

გარდა ზემოთხსენებული კანონისა დღეისათვის ძალაშია «აუდიტორის ეთიკის კოდექსი», რომელშიც სათანადო პროფესიული დონითაა გაშუქებული კოდექსის ძირითადი დებულებანი და მიზანი, აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპი (აუდიტორის დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა), გადმოცემულია აუდიტორული სტანდარტების, ინფორმაციის კონფიდენციალურობის, აუდიტორის პროფესიული ქცევისადმი წაყენებული მოთხოვნები, საზღვარგარეთ აუდიტორული საქმიანობისა და აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის საკითხები.

2.2. აუდიტის ჩატარების მეთოდისა და მეთოდის სრულყოფის საკითხები

აუდიტის პრობლემაზე მომუშავე ნებისმიერი ქვეყნის პროფესიული ორგანიზაციები, უწინარეს ყოვლისა, სწავლობენ მისი გადაწყვეტის

ვარიანტს სხვა იმ ორგანიზაციებში და ქვეყნებში, რომლებიც მუშაობენ ამ პრობლემებზე.

სხვადასხვა ქვეყნის გამოცდილების გათვალისწინებით, აუდიტის ძირითადი აქტუალური პრობლემები (საკითხები), რომლებიც გულმოდგინე მეცნიერულ და პრაქტიკულ დამუშავებას საჭიროებენ, ჩვენს ქვეყანაში ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის მიერ დასმულ იქნა 90 –იანი წლების დასაწყისში (ჯერ კიდევ სსრკ-ს პირობებში).

დასმულ პრობლემათა შორის უმთავრესს წარმოადგენდა:

- აუდიტორების მთავარი პრინციპების, უმნიშვნელოვანესი პროცედურების და ტესტების დეტალური მეცნიერული დასაბუთება;

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

- სხვადასხვა სამეურნეო სუბიექტისათვის ყველაზე მისაღები კონტროლის ფორმის შერჩევა, რომელიც შეიძლება აგებულ იქნეს აუდიტორობის პრინციპებზე ან ტრადიციული კონტროლის პრინციპებზე, ანდა ამ პრინციპების კომბინირებულ შეხამებაზე;

- აუდიტორული პროცესის ინფორმაციული, მათემატიკური და პროგრამული უზრუნველყოფის საკითხები, განსაკუთრებით სამეურნეო ობიექტების აუდიტორული შემოწმებისა, რომლებიც ახდენენ სააღრიცხვო-ანალიტიკური და საკონტროლო-სარევიზიო სამუშაოების ავტომატიზაციას;

- აუდიტორულ საქმიანობაში ეკონომიკურ-მათემატიკური მოდელირების დაფუძნება და ფართო გამოყენება;

- შიდა და გარე აუდიტის სისტემური როლისა და კომპეტენციის გამოიყენება, აგრეთვე მათი ხერხებისა და წესების დეტალურად დამუშავება;

- დამოუკიდებელი აუდიტორების ფუნქციების, მათი უფლებების საქმიანობის ეთიკური ნორმების, მოვალეობების და პასუხისმგებლობების განსაზღვრა;

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

- აუდიტორულ პრაქტიკაში შიდა და გარე აუდიტისათვის გამოყენებული სტანდარტების დამუშავება და გამოყენება;

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

- მაკოორდინირებელი აუდიტორული ორგანოების შექმნა, რომელთა კომპეტენცია იქნება აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების, მათ შორის სტანდარტების დამუშავებისა და დამტკიცების, აუდიტორული რისკების დაზღვევის და სხვა საკითხების გადაწყვეტა;

- საფინანსო, სამართლდამცავ და სხვა სახელმწიფო ორგანოებთან აუდიტორების ურთიერთობის რეგულირება.

დღეისათვის საქართველოში უკვე ჩატარებულია გარკვეული სამუშაოები ჩამოთვლილი საკითხების გადაწყვეტის მიმართულებით.

ამასთან დაკავშირებით, აუცილებლად მიგვაჩნია რამდენიმე კონკრეტული საკითხის განხილვა, რომელთა წარმოშობა შესაძლებელია ამ სამუშაოს განხორციელებისას.

ისტორიულად ჩამოყალიბდა ისე, რომ საქართველოში აუდიტი წარმოიშვა საკონტროლო და სარევიზიო სამსახურების მუშაობის საფუძველზე, რომლებმაც მართალია, გარკვეული დადებითი გამოცდილება დააგროვეს, მაგრამ ამავე დროს მათ ნეგატიური ტრადიციებიც გააჩნდათ.

ასეთი ორგანოების მუშაობისათვის ხშირად დამახასიათებელი იყო ვიწრო უწყებრივი მიდგომა. შემოწმების პროცესში დიდი ყურადღება ეთმობოდა მცირე შეცდომების ძიებას, ვინაიდან ამით უნდა მომხდარიყო შემმოწმებელთა გულმოდგინების დემონსტრირება, ხოლო მსხვილ დარღვევებზე ხშირად «თვალს ხუჭავდნენ». იმ დროისათვის არსებული წესის შესაბამისად, უმთავრესი იყო მუშაობის შესაბამისობა გეგმურ მაჩვენებლებთან, ხოლო ნებისმიერი გამოვლინება კომერციული უნარისა და მოქნილობისა მკაცრად იდევნებოდა.

საბაზრო ურთიერთობათა ეპოქაში პირველხარისხოვანი მნიშვნელობა ენიჭება საწარმოების საიმედოობას და სტაბილურ მუშაობას, მისი მესაკუთრეების მიერ დაბანდებულ კაპიტალზე მოგების მიღებას. 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.

საერთაშორისო ბიზნესის განვითარება მოითხოვს, რომ სხვადასხვა ქვეყნის ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები «აუდიტის» ტერმინის ქვეშ გულისხმობდნენ საქმიანობას, რომლებიც პასუხობს საერთაშორისო ბუღალტერიისა და აუდიტის სტანდარტების გარკვეულ მოთხოვნებს. ამის გარდა, მოთხოვნათა რიცხვს შეიძლება მიეკუთვნოს შემდეგი:

- აუდიტი უნდა დაიგეგმოს წერილობითი სახით, რომლისთვისაც უნდა მომზადდეს საერთო დოკუმენტი - «აუდიტის გეგმა» და უფრო დეტალიზირებული დოკუმენტი - «აუდიტის პროგრამა»;

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

- აუდიტორები უნდა პასუხობდეს გარკვეულ პროფესიულ და კვალიფიციურ მოთხოვნებს;

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

- აუდიტის განხორციელების პროცესში საჭიროა ვიხელმძღვანელოთ ერთიანი მოთხოვნით იმისათვის, რომ სწორად იქნეს დადგენილი კლიენტის მიერ მიღებული ბუღალტრული ანგარიშგება, რამდენად ზუსტად შეესაბამება მის ისეთ შინაარსს, რომელიც აუდიტორის აზრით, ჩაითვლება სწორ ანგარიშგებად (სიზუსტის მოცემულ დონეს უწოდებენ «არსებითს» ანუ «მატერიალურს»);

- აუდიტორი არ არის ვალდებული, შეამოწმოს კლიენტის ყველა დოკუმენტი. დოკუმენტაციის შემოწმება შეიძლება განხორციელდეს შერჩევითი წესით.

საკონტროლო-სარევიზიო მუშაობის გამოცდილების თავალსაზრისით, ჩამოთვლილი დებულებები არ არის თავალნათელი, ხოლო ზოგიერთი მათგანი რიგი აუდიტორული ფირმების მიერ არ სრულდება.

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

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (I F) მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ქართული აუდიტორული სტანდარტების მზა სისტემის სახით გამოყენება, როგორც ჩანს, შეუძლებელია. საქმე იმაშია, რომ იგი საჭიროებს კონკრეტულ ეროვნულ კანონმდებლობასთან მისადაგებას, რომელსაც ეფუძნება აუდიტის სტანდარტების ეროვნული სისტემები, რომელიც ნებისმიერ ქვეყანაში მნიშვნელოვნად განსხვავდება ქართულისაგან.

მეორე მიზეზი მდგომარეობს იმაში, რომ აუდიტორული სტანდარტების ეროვნული სისტემა უნდა ითვალისწინებდეს საქართველოს სპეციფიკურ თავისებურებებს, რომლებიც

დაკავშირებულია როგორც საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი პერიოდისათვის დამახასიათებელ ნიშნებთან, ასევე ჩვენს ქვეყანაში არსებულ თავისებურებებთან.

ამასთანავე, თითოეული დასამუშავებლად რეკომენდირებული აუდიტის ქართული სტანდარტი უნდა ეფუძნებოდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს. გამონაკლისს შეიძლება წარმოადგენდეს ქვეყანაში არსებული კანონმდებლობა ან ზოგიერთი ნორმატიული აქტი, რომლებსაც ასს-ში ანალოგი არ გააჩნიათ,

შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და საქართველოში შესამუშავებელ აუდიტის სტანდარტებს შორის განსხვავებები არ იქნება უფრო მნიშვნელოვანი, ვიდრე ამას ადგილი აქვს ცალკეულ განვითარებულ ქვეყნებში (მაგ: განსხვავებები ასს-სა და დიდი ბრიტანეთის ან საფრანგეთის ეროვნულ სტანდარტებს შორის). ეროვნული სტანდარტების გათვალისწინებისას, ქართველ აუდიტორებს შესაძლებლობა ეძლევათ თავიანთი მუშაობის ხასიათითა და ხარისხით მიუახლოვდნენ საერთაშორისო სტანდარტებს.

აუდიტის ეროვნულ სტანდარტებსა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს შორის არსებულ განსხვავებებზე შეიძლება გავლენა მოახდინოს შემდეგმა მიზეზებმა:

პირველი, საქართველოს აუდიტორული სტანდარტები უნდა დეფუძნოს ქვეყანაში მოქმედ კანონმდებლობას, რომელმაც შეიძლება ჩვენთან მიუღებელი გახადოს ასს-ს ცალკეულ დებულებათა გამოყენება. გარდა ამისა, ჩვენს ნორმატიულ აქტებში აუდიტორული ფირმების კლიენტები ხშირად განისაზღვრება ტერმინით «ეკონომიკური სუბიექტი», ხოლო ფინანსური ანგარიშგება ტერმინით «ბუღალტრული

ანგარიშგება». აქედან გამომდინარე, აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შემმუშავებლებმა არჩევანი უნდა გააკეთონ ასს-დან სიტყვასიტყვით თარგმანსა და ჩვენთან მიღებული შინაარსის სტილსა და ტერმინოლოგიურ აპარატს შორის (როგორც წესი, უკანასკნელთა სასარგებლოდ);

მეორე, ასს-ს ბევრი დებულება ეფუძნება დასავლეთის «საყოველთაოდ აღიარებულ ბუღალტრული პრინციპების სისტემას» (GAAP) და ხშირად ეწინააღმდეგება აღრიცხვის მოქმედ ქართულ პრინციპებს. ამიტომ, უნდა განხორციელდეს აუცილებელი ადაპტაცია, მიღებული უნდა იქნეს ჩვენთან არსებული აღრიცხვის ბუღალტრული დოკუმენტები და რეგისტრები, სპეციალისტების მუშაობის წესი და ა.შ;

მესამე, ასს-ს ბევრი დებულება ეფუძნება საქართველოში ნაკლებად ცნობილ რეალიებს. მაგალითად, ჩვენს ქვეყანაში არ არსებობს ისეთი დოკუმენტები, რომლებიც მოახდენენ საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემისადმი გამოყენებული მოთხოვნების რეგლამენტაციას და ისეთივე კი, რომელიც თვით ამ ცნებას განსაზღვრავს.

აქედან გამომდინარე, საქართველოს ეროვნულ სტანდარტებში ეს განყოფილება შეიძლება დაიწეროს უფრო დეტალურად, ვიდრე ეს გაკეთებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში.

ჩვენი ქვეყნის სპეციფიკიდან გამომდინარე, საერთოდ და განსაკუთრებით განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებთან მიმართებაში, რამდენადმე იცვლება აუდიტორული სტანდარტების ორიენტაციაც.

რა თქმა უნდა, ჩვენთანაც ამ სტანდარტების ძირითადი მომხმარებლები იქნებიან აუდიტორული ფირმები და აუდიტორები,

რომლებიც დამოუკიდებლად მუშაობენ ინდივიდუალური მეწარმეების სახით. თუმცა შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ ჩვენთან, სხვა ქვეყნებისაგან განსხვავებით, აუდიტორული სტანდარტებისადმი ჯეროვანი ინტერესი შეიძლება გამოავლინონ შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელებმა, მათმა მესაკუთრეებმა, სასამართლო ორგანოებმა, პოტენციურმა ინვესტორებმა, ანალიზური საქმიანობით დაკავებულმა ფირმებმა, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებმა, მომავალმა აუდიტორებმა და ა.შ.

ისინი ობიექტურად არიან დაინტერესებულნი ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შემოწმებისას აუდიტის შესაძლებლობათა სერიოზული დაზუსტებით, თუმცა აუდიტს ისინი უფრო ნაკლები სიღრმით იცნობენ, ვიდრე დასავლეთელი კოლეგები, რომლებმაც აუდიტისა და აუდიტორული სტანდარტების შესახებ ძირითადი ცოდნა სტუდენტობის (ან შეიძლება სკოლაში სწავლის დროს) წლებიდან მიიღეს.

ჩვენი ქვეყნისათვის ეროვნული აუდიტორული სტანდარტების შემუშავებისას უნდა გავითვალისწინოთ, რომ მათი მომხმარებლის წრე შეიძლება საკმაოდ ფართო იყოს, ამიტომ ისინი გადმოცემული უნდა იქნეს უფრო მარტივი ენით, ჰქონდეს მეტი დანართები, კომენტარები, განმარტებები და ილუსტრაციები, გამოყენებული ტერმინების ჩამონათვალი და მათი განმარტებები.

იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოში თანამედროვე პერიოდში პროფესიული ორგანიზაციების მხრიდან საზოგადოებრივი ზემოქმედების ღონისძიებები და ეთიკური ნორმები არასაკმარისისა, შესაძლოა, სტანდარტები, რომლებიც შემუშავებული იქნება

საზოგადოებრივი გაერთიანების მხრიდან, მათი დაგეგმვის დაწყებიდანვე მიჩნეულ იქნეს, როგორც გამოსაყენებლად სავალდებულო ხასიათის ნორმატიული დოკუმენტები.

სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, თითოეულ სტანდარტს «ზოგადი დებულებების განყოფილებაში უნდა ჰქონდეს პუნქტი, სადაც ნათლად იქნება ნაჩვენები, რომ მოცემული წესის (სტანდარტის) მოთხოვნები სავალდებულოა გამოსაყენებლად ყველა აუდიტორული ორგანიზაციისათვის (ე.ი. აუდიტორული ფირმებისათვის და დამოუკიდებლად მომუსავე აუდიტორებისათვის) ისეთი აუდიტის განხორციელებისას, რომელიც ითვალისწინებს ოფიციალური აუდიტორული დასკვნის მომზადებას.

გამონაკლისს შეიძლება წარმოადგენდეს (არასავალდებულო იყოს) სტანდარტის ის დებულებები, სადაც პირდაპირაა მითითებული, რომ ისინი ატარებენ რეკომენდაციულ ხასიათს.

საქართველოში სრულყოფილი აუდიტის ჩამოყალიბებასთან ერთად აუდიტის სახელმწიფოებრივი რეგულირების როლი თავისთავად შემცირდება აუდიტორთა საზოგადოებრივი გაერთიანების მხრიდან საზოგადოებრივი რეგულირების როლის შესაბამისი გაძლიერების ხარჯზე.

საზოგადოებრივი ზემოქმედების როლის ზრდა ასახული იქნება სტანდარტების საერთო მოცულობაში იმ წესების (სტანდარტების) წილის გადიდებაში, რომლებიც რეკომენდაციულ ხასიათს ატარებენ. გამორიცხული არა არის, რომ პერპექტივაში რიგი სტანდარტებისა შეიძლება წმინდა რეკომენდაციული ხასიათისა გახდეს.

აუდიტორული სტანდარტების რეკომენდაციული ხასიათი განსაკუთრებით ვლინდება იმ შემთხვევაში, როცა ლაპარაკია ისეთი აუდიტორული მომსახურების გაწევის შესახებ, რომლის დროსაც აუცილებელი არ არის ოფიციალური აუდიტორული დასკვნის შედგენა. თუ აუდიტორის მიერ ასეთი მომსახურების აღმოჩენისას დაშვებული იქნა სტანდარტებისაგან გადახრები, მაშინ ეს აღნიშნული უნდა იქნეს აუდიტორული ორგანიზაციის სამუშაო დოკუმენტაციაში და ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი წარდგენილ წერილობით ანგარიშში.

საქართველოში აუდიტორული სტანდარტები სავალდებულოობისა და რეკომენდაციულობის თანაფარდობის საკითხი, შესაძლოა გარკვეული დიკუსიის საგანიც იყოს. კერძოდ, შეიძლება წამოყენებულ იქნეს წინადადებები სტანდარტების ძირითად ტექსტში და განსაკუთრებით დანართებში განმარტებებისა და ილუსტრაციების როლის გაზრდის შესახებ. თუმცა, ვთვლით, რომ ეს საკითხი წარმოადგენს არა სტანდარტების, არამედ სხვა დოკუმენტებისა და მასალების (კომენტარების, წიგნებისა და სტატიების) საგანს.

აუდიტორული სტანდარტების შემუშავებისას დისკუსიის საგანი შეიძლება გახდეს ასევე სტანდარტებში გამოყენებული ტერმინების და განსაზღვრებების ჩამონათვალი. ამასთან დაკავშირებით, შეიძლება გამოიყოს სამი ძირითადი თვალსაზრისი:

პირველი – ტერმინების ეს განმსაზღვრელი საერთოდ არ არის საჭირო, ხოლო აუცილებლობის შემთხვევაში ესა თუ ის ტერმინი შეიძლება განმარტებული იყოს შესაბამისი სტანდარტის ტექსტში;

მეორე – მიზანშეწონილია, თითოეულ სტანდარტში მოტანილ იქნეს ტერმინების ავტონომიური ჩამონათვალი, რომელშიც ჩართული იქნება მოცემული სტანდარტის ძირითადი ტერმინი.

რაც შეეხება მესამე თვალსაზრისს, იგი მიზანშეწონილად თვლის, დავეყრდნოთ სტანდარტების მთელი სისტემისათვის საერთო ტერმინების ჩამონათვალს, თითოეული მათგანისათვის სათანადო განსაზღვრებების მიცემით.

აუდიტორული სტანდარტების შემუშავების პროცესში საკითხი შეიძლება წარმოიშვას სტანდარტების სასამართლო პროცედურებზე ორიენტაციის დონის შესახებ. ასეთი ორიენტაციის გამო, აუდიტორული სტანდარტები (მაგალითად საფრანგეთში) ხშირად ძირითადი ტექსტის რამდენიმე სტრიქონისაგან და მათზე დართული კომენტარების რამდენიმე გვერდისაგან შედგება. თუმცა, სასამართლო, აუდიტორის პასუხისმგებლობის დონის განსაზღვრისას, ითვალისწინებს სტანდარტების ძირითად ტექსტს და მხედველობაში არ იღებს მასზე დართულ კომენტარებს.

ასეთი ორიენტაცია სასამართლო პროცედურებზე შეიძლება გადაჭარბებულად გვეჩვენოს, რადგანაც ისინი ჩვენს ქვეყანაში ჯერ მასობრივ ხასიათს არ ატარებენ. არანაკლებ მნიშვნელოვანი და სასარგებლო იქნება თითოეული შესამუშავებელი სტანდარტის მდგომარეობის იმ პოზიციიდან შეფასება, თუ როგორ აღიქმება ისინი სასამართლოს მიერ. მაგალითად, თუ მოქმედი ნორმატიული დოკუმენტები ითვალისწინებს მოთხოვნებს ბუღალტრული დოკუმენტების გაფორმებისადმი, მიზანშეწონილი იქნება, შესაბამის აუდიტორულ სტანდარტშიც დეტალურად მიეთითოს, თუ რა და

როგორ უნდა გააკონტროლოს აუდიტორმა. აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი ექნება იმის გარკვევა, თუ აუდიტორების მიერ რამდენად საფუძვლიანადაა შესრულებული აუდიტორული შემოწმების ეს მხარე.

უნდა აღინიშნოს, რომ სასამართლო პროცედურებზე ორიენტაცია ეროვნული აუდიტორული სტანდარტების შემუშავებლებისათვის წარმოადგენს შედარებით ახალ და უჩვეულო საქმეს. ამიტომ საეჭვოა ამ საქმეში დიდი წარმატების მიღწევა სასამართლო პრაქტიკისა და მისი ანალიზის სფეროში მნიშვნელოვანი გამოცდილების დაგროვებამდე.

შემუშავებული აუდიტის ეროვნული სტანდარტები ეფექტს მოახდენს მაშინ, როცა ისინი გადაიქცევიან ნამდვილ მარეგლამენტირებელ ინსტრუმენტად. აუდიტორები, ინდივიდუალური მეწარმეები ან აუდიტორული ფირმები ნებისმიერ შემთხვევაში მიიღებენ სასარგებლო ინფორმაციას. გარდა ამისა, სტანდარტები შეიძლება გამოყენებული იქნეს აუდიტორების მომზადებისას, რაც ამჟამად წარმოებს უცხოური მასალების ბაზაზე.

გარკვეულ ინტერესს წარმოადგენს ნორმატიული რეგულირების სისტემაში აუდიტორული სტანდარტების ადგილის განსაზღვრა, რაც დღეისათვის საკმაოდ ბუნდოვანია. ეროვნული სტანდარტების შემუშავებისას აუდიტორულ ფირმებს უნდა მიეცეთ დავალება დაიწყოთ მუშაობა სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად. წინააღმდეგ შემთხვევაში დამრღვევთა მიმართ გამოყენებული იქნეს ზემოქმედების ყველა ღონისძიება (აუდიტორული ლიცენზიების ჩამორთმევაც კი).

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოთაღნიშნული პირობების გათვალისწინება აუცილებელი და გარდაუვალია ეროვნული სტანდარტების ჩამოყალიბება-დანერგვისათვის, ამ დროს ქართულ ეკონომიკაში გარკვეული წინსვლებია მოსალოდნელი აუდიტორულ საქმიანობაში, ფინანსური და მენეჯერული აღრიცხვაში, ასევე მარკეტინგში. ყოველივე ამას უდავოდ ხელს შეუწყობს აუდიტორული მომსახურების ხარისხიანი და მაღალეფექტური ჩატარება.

რასაკვირველია, ასეთი დამოუკიდებელი საზოგადოებრივი გაერთიანებები მაღალი პროფესიონალიზმით ხასიათდებიან და მათ მიერ მიღებული სტანდარტები კვალიფიციურადაა შესრულებული, მაგრამ მათი გადაწყვეტილებები, ძირითადად სარეკომენდაციო და დამხმარე ხასიათისა უნდა იყოს. სადავო არ არის ის საკითხი, რომ საერთაშორისო სტანდარტები მთლიანობაში ასახავს სისტემის პროცესს და გარკვეული მოთხოვნებით შეესაბამება საერთაშორისო კრიტერიუმებს, მაგრამ ის მაინც ზოგადია და ადგილობრივი ინტერესებიდან გამომდინარე მოითხოვს დეტალიზებას, რადგანაც «ბუნებრივი ადამიანური თვისებიდან გამომდინარე, რაც არ უნდა სამართლიანობასა და პატიოსნებას იცავდეს ბიზნესმენ-ინვესტორი თუ კრედიტორი, მისთვის ყოველთვის რჩება უპირატესი ინტერესი – მიიღოს მაქსიმალური მოგება. მოსახლეობა კი მიიღწვის იმისაკენ, რომ რაც შეიძლება ნაკლები ხარჯი გაიღოს და უმართებულოდ არავის არაფერი დაუთმოს».* მაშასადამე, აქ აუცილებელია მარეგულირებელი აქტების მოწესრიგება და გატარება.

* სტივ ლამბი, კრის ჯონსი «კაპიტალდაბანდების თეორია და ფინანსური გადაწყვეტილებები»

ამით საქართველოში განხორციელებული აუდიტი თავისი პარამეტრებით მიუახლოვდება საერთაშორისო აუდიტს და შეძლებს შეამციროს უცხოელი ინვესტორებისათვის რისკების პრობლემა კაპიტალდაბანდებების შემთხვევაში. ამასთანავე დაბრკოლება უნდა შეექმნას უხარისხო (ე.ი. არაკეთილსინდისიერ, არაკვალიფიციურ) აუდიტს. ამასთან ერთად, საქართველოში გამოჩნდნენ აუდიტორული ფირმები, რომლებიც უცხოელების სახელით ცრუ და არაკეთილსინდისიერ, სხვისი ინტერესების მატარებელ აუდიტს ატარებენ. რაც სახელს უტეხს როგორც ქართულ ასევე უცხოურ აუდიტორულ ფირმებს.

«რაც შეეხება საქართველოს, აქ ბევრი ე.წ. «შავი აუდიტორია». ჩვენთან უკვე გამოჩნდა ეს ინდუსტრია. ამას ხელს უწყობს ის ფაქტორიც, რომ საქართველოში «ჩრდილოვანი ეკონომიკის» წილი საკმაოდ დიდია. კერძო ფირმები, რომლებშიც თავად ფირმის მფლობელები აწარმოებენ საბუღალტრო აღრიცხვას, როგორც წესი, არ იწვევენ აუდიტორებს: მათთვის ეს ზედმეტი ხარჯია». «ამის გამო, ხშირია შემთხვევები, როცა ქართველი აუდიტორები გარიგებაში შედიან საგადასახადო ინსპექტორებთან. საქართველოს კანონმდებლობით, საგადასახადო ინსპექციას არა აქვს უფლება მიიღოს ამა თუ იმ ორგანიზაციის წლიური ბალანსი წლიური დასკვნის გარეშე. ამის გამო, ხშირად «დაბალი გაქანების» აუდიტორები 20-30 ლარად, საბუთების შეუმოწმებლად იძლევიან დასკვნებს. ამის გამო ქალაქში

*(თბილისში) რეგისტრირებული 70-80 ათასი ორგანიზაციიდან 15 ათასიც კი არ გადის შემოწმებას სწორი გზით.» **

მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების ხარისხი. განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნების პრაქტიკა მოწმობს, რომ მრავალი აუდიტორული ორგანიზაცია გარკვეული საზღაურის ფასად ადასტურებს «შემოწმებული» ორგანიზაციის არასარწმუნო ბუღალტრულ ანგარიშგებას. მსგავს მოვლენას უწოდებენ «შავ აუდიტს», «აზრის ყიდვას» დ.ა.შ.

აღნიშნულთან დაკავშირებით დგება კრიტერიუმების შერჩევის საკითხი, რომელიც იძლევა აუდიტორული შემოწმების ხარისხის შეფასების საშუალებას. აუდიტორული ორგანიზაციებისათვის მისაღები არ არის პროდუქციის (საქონლის, მომსახურების) მწარმოებელი საწარმოებისათვის გამოყენებული ეფექტიანობის მაჩვენებლები. როგორცაა რენტაბელობა, მოგება ერთ აქციაზე და ა.შ. ასეთ შემთხვევაში უკეთესი მაჩვენებლები შეიძლება აღმოაჩნდეთ იმ აუდიტორებს, რომლებიც დასპეციალიზებული არიან «შავ აუდიტში» და არა რესპექტაბელურ (ღირსეულ) აუდიტორულ ფირმებში.

აუდიტორების მუშაობის შეფასების კრიტერიუმებად ასევე მიუღებელია ისეთი მაჩვენებლების გამოყენებაც, როგორცაა კლიენტების საჩივრების რაოდენობა ორგანიზაციების თხოვნით მომსახურების გაწევაზე და ა.შ. მიუღებელია იმიტომ, რომ კლიენტი არ იჩივლებს მისი მოთხოვნით ჩატარებული «შავი აუდიტის» შესახებ,

** გაზეთი 24 საათი 05.04.2003 წელი, ინტერვიუ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარესთან ნოდარ ქებაძესთან.*

ხოლო მოთხოვნა ასეთ მომსახურებაზე შეიძლება ერთობ მაღალი აღმოჩნდეს, თუ არ იქნება მიღებული ქმედითი ზომები აუდიტორული ხარისხის შეფასებისადმი.

მსოფლიო გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ აუდიტორული ორგანიზაციების მუშაობის ხარისხის კრიტერიუმად მიღებული უნდა იქნეს აუდიტორული სტანდარტების დაცვის მდგომარეობა (მაღალი ხარისხი). ასეთი მიდგომა უნდა გავრცელდეს ჩვენს ქვეყანაშიც, იმიტომ რომ რესპექტაბელური აუდიტორული ფირმები აუდიტორულ სტანდარტებს დაიცავენ უფრო მაღალ დონეზე, ვიდრე «შავ აუდიტში» დასპეციალიზებული «ფირმები» აუდიტორის მიერ ჩატარებული მუშაობის ასეთი კრიტერიუმებისადმი შესაბამისობა ადვილი შესამოწმებელი იქნება. მაგალითად, «აუდიტის დოკუმენტირების» სტანდარტების მეშვეობით, რომელიც ახდენს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციის შემადგენლობის რეგლამენტაციას. ამიტომ ძნელი აღარ იქნება ფაქტიური სამუშაო დოკუმენტაციის რეგლამენტირებულთან შესაბამისობის შემოწმება.

თუ «შავი აუდიტის» აღმოფხვრის საწინააღმდეგოდ მიღებული უნდა იქნეს მკაცრი ზომები. პირველ შემთხვევაში აუდიტორულ ფირმებს მიეცეთ გაფრთხილება, გამეორების შემთხვევაში შესაძლებელია საქმე მივიდეს ლიცენზიის ჩამორთმევაზეც.

ჩვენის აზრით, უნდა შეიქმნას აუდიტის რეგულირების ეკონომიკური მექანიზმი, რაც გულისხმობს არასათანადო აუდიტით მიყენებულ ზარალზე საჯარიმო სანქციების შემოღებას. ამით შესაძლებლობა უნდა მიეცეს არა მხოლოდ ყოფილ კლიენტს, არამედ ნებისმიერ იურიდიულ და ფიზიკურ პირს, რომლებმაც უხარისხო

აუდიტის გამო განიცადეს ზარალი – შეიტანონ სარჩელი სასამართლოში აუდიტორის (აუდიტორული ფირმის) წინააღმდეგ. უნდა მოხდეს ცივილიზებული კონკურენციის განვითარება აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე და ა.შ.

ასეთი მექანიზმის დანერგვას ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორული სტანდარტების შემუშავებამ და გამოყენებამ. ცხადია, სასამართლო უფრო ადვილად და ზუსტად დაადგენს აუდიტორების პასუხისმგებლობის ზომას, ასევე სანქციების სიდიდეს, თუ გამოითხოვს აუდიტორის გეგმიურ და სამუშაო დოკუმენტაციას და შეადარებს მას სტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოთაღნიშნული პირობების გათვალისწინება აუცილებელი და გარდაუვალია ეროვნული სტანდარტების ჩამოყალიბება-დანერგვისათვის. ამ დროს ქართულ ეკონომიკურ ლიტერატურაში გამოითქმება მეტისმეტად გაზვიადებული მოსაზრება აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვასთან დაკავშირებით. «განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე საქართველოში 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. (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსების სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტის ანგარიში, თემა «აუდიტორული კონტროლის თანამედროვე მდგომარეობა საქართველოში»)

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ჩამონათვალი გვიჩვენებს, რომ ბევრი მათგანი აშუქებს გამოთვლითი ტექნიკური საშუალებების გამოყენებით აუდიტის ჩატარების საკითხებს. ჩვენი ცხოვრების ყველა სფეროში გამოთვლითი ტექნიკის ფართოდ დანერგვა ასაბუთებს 80-იან წლებში დასავლეთის ბუღალტრებს შორის გავრცელებული დევიზის «ერთხელ ყველა აუდიტორს მოუწევს, გახდეს კომპიუტრული აუდიტორი» აქტუალობას.

აუდიტორულ ორგანიზაციაში სრული და აქტუალური ინფორმაციის ბაზის არსებობა ზრდის მის ავტორიტეტს კლიენტებს შორის, რომელთაც შეუძლიათ ასეთი აუდიტორული ორგანიზაცია უზრუნველყონ აუცილებელი დოკუმენტაციით, მათ მიერ ნორმატიული აქტების ასლების გადაღებისა და მისთვის გაგზავნის გზით.

კომპიუტერების გამოყენებით აუდიტორის მიერ მეთოდოლოგიით სარგებლობის აქტუალობაზე ის ფაქტიც მიუთითებს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა და კომპიუტერი განუყოფელი ცნება ხდება, როგორც ახლო წარსულში აღრიცხვა და კანტორის საანგარიშო იყო. სააღრიცხვო სისტემები, რომლებიც კომპიუტერებს იყენებენ, აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს იმუშაოს კლიენტის (ან სხვა პირების) კომპიუტერული ქსელით. მომავალში მუშაობის ასეთი მიმართულების წარმართვა გამოიწვევს აუდიტორულ საქმიანობაში ახალი ტერმინის

«აუდიტის მეთოდის კომპიუტრის გამოყენებით»^{*} წარმოშობას და მისი დამუშავების საჭიროებას.

აუდიტორულ ორგანიზაციაში სრული და აქტუალური ინფორმაციის ბაზის არსებობა ზრდის მის ავტორიტეტს კლიენტებს შორის, რომელთაც შეუძლიათ ასეთი აუდიტორული ორგანიზაცია უზრუნველყონ აუცილებელი დოკუმენტაციით, მათ მიერ ნორმატიული აქტების ასლების გადაღებისა და მისთვის გაგზავნის გზით.

საქართველოში ინფორმატიზაციის პროცესის დროს განსაკუთრებული ადგილი ენიჭება ინფორმაციული ინდუსტრიის შექმნას. ინფორმაციული ინდუსტრია დღეს მსოფლიო ეკონომიკის დინამიურ სფეროს წარმოადგენს და საზოგადოებას ეკონომიკური საქმიანობის ახალ გზებსა და მეთოდებს სთავაზობს. ინფორმაციული ინდუსტრია გავლენას ახდენს ეკონომიკის ტრადიციული დარგების: მრეწველობის, სოფლის მეურნეობისა და ტრანსპორტის განვითარებაზე.

ეკონომიკაში ინფორმაცია ვლინდება მრავალ ასპექტში:

1. ინფორმაციის წარმოება – ესაა ეკონომიკის დარგი, ეკონომიკური საქმიანობის ერთ-ერთი სახე.
2. ინფორმაცია ეკონომიკური საქმიანობის ერთ-ერთ ფუნდამენტურ რესურსს, წარმოების ფაქტორს წარმოადგენს.
3. ინფორმაცია არის ყიდვა-გაყიდვის ობიექტი, ე.ი. საქონლის სახით გვევლინება.
4. ინფორმაცია – საბაზრო მექანიზმის ელემენტია, რომელიც საქონლის ფასისა და სარგებლობის ფორმირებაზე ზეგავლენას

^{*} Chambers A.D. and court J.M. Computer Auditing London, Pitman publishing, 1991

ახდენს, განსაზღვრავს ეკონომიკური სისტემის ოპტიმალურ და გამაწონასწორებელ მდგომარეობას.

5. თანამედროვე პირობებში ინფორმაცია ხდება კონკურენციული ბრძოლის ყველაზე მნიშვნელოვანი ფაქტორი.

ინფორმაცია, როგორც საქონელი, არის იდეალური. ამიტომაც ყიდვა გაყიდვისას ხელიდან ხელში გადადის მხოლოდ ინფორმაციის მატარებელი. თვითონ ინფორმაცია შეიძლება გაიყიდოს მრავალჯერ. სხვა ნივთობრივი პროდუქტებისაგან განსხვავებით, ინფორმაციის ერთდროულად გამოყენება შეიძლება სხვადასხვა გეოგრაფიულ სივრცეებში და სრულიად განსხვავებულ სფეროებში.

ინფორმაციული რესურსი თავისი თვისებებით განსხვავდება ტრადიციული რესურსისაგან.

1. ინფორმაცია ზემოქმედებას ახდენს წარმოების ეფექტიანობაზე ტრადიციული რესურსების ფიზიკური ზრდის გარეშე.
2. ინფორმაცია ზემოქმედებას ახდენს წარმოების სუბიექტურ ფაქტორზე – ადამიანზე, მის ხასიათსა და ნიჭზე.
3. ინფორმაცია აჩქარებს კვლავწარმოებასა და მიმოქცევის პროცესს. ზემოთქმულიდან გამომდინარე, ინფორმაციული ეკონომიკის პირობებში, ეკონომიკის ეფექტურობა იზრდება შრომის, მიწისა და კაპიტალის მნიშვნელოვანი ზრდის გარეშე. ინფორმაციული საზოგადოებისათვის დამახასიათებელი ხდება ეკონომიკის ზრდის ექსტენსიური მოდელების ერთგვარი სინთეზი. მაშინ, როდესაც ეკონომიკურ თეორიაში მეცნიერები გამოყოფენ ოთხ

ფაქტორს: მიწას, შრომას, კაპიტალს და მეწარმეობით ფაქტორს.

გლობალიზაციის პროცესში ინფორმაცია შეიძლება ჩაითვალოს წარმოების მეხუთე ფაქტორად.

ცნობილი მეცნიერის ს. მელიუხინის განმარტებით, «ინფორმაციული ინდუსტრია შეიძლება განვსაზღვროთ, როგორც ეკონომიკის სფერო, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება ყველა სახის ინფორმაციის წარმოებას, გადაცემას, შენახვას და ამისათვის აუცილებელი ტექნოლოგიური მოწყობილობების შექმნას».

კ. კოლინი ინფორმაციულ ეკონომიკას განმარტავს შემდეგნაირად: «ინფორმაციული ეკონომიკა არის ინფორმატიზაციის პროცესის გლობალური განვითარების საფუძველზე შექმნილი ეკონომიკის ახალი სექტორი. იგი მოიცავს ინფორმატიზაციის საშუალებების, ინფორმაციული პროდუქტების, მომსახურების წარმოებასა და ინფორმაციულ ბაზარს». (კ. კოლინი «ინფორმაციული ეკონომიკა»).

ინფორმაციული ბაზარი – საზოგადოებაში ეკონომიკურ, სამართლებრივ და ორგანიზაციულ ურთიერთობათა სისტემაა, რომელიც უზრუნველყოფს ინფორმაციული ტექნიკით, ტექნოლოგიებით და პროდუქტებით ვაჭრობას, აგრეთვე კომერციულ საწყისებზე მომხმარებლისათვის ინფორმაციული მომსახურების გაწევას. ინფორმაციული ეკონომიკის შექმნა ნებისმიერ ქვეყანაში წარმოადგენს ინფორმაციული საზოგადოების ჩამოყალიბების წინაპირობას. ინფორმაციული საზოგადოება ეს არის საზოგადოება, სადაც ინფორმაცია წარმოადგენს მთავარ პროდუქტს. ინფორმაციული საზოგადოების დამახასიათებელ ნიშნებს წარმოადგენს:

ა) საზოგადოების ყველა წევრისათვის აუცილებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა.

ბ) საზოგადოების უნარი აწარმოოს მისთვის სასიცოცხლოდ აუცილებელი მთელი ინფორმაცია და უზრუნველყოს საზოგადოება მისი მიღების საშუალებებით.

თანამედროვე მენეჯმენტის აღიარებულმა მეცნიერმა პიტერ ფერდინანდ დრაკერმა შემოიტანა პოსტკაპიტალისტური საზოგადოების ცნება.

მისი აზრით, «მიმდინარეობს ახალი ფასეულებების სისტემის ფორმირება, სადაც გლობალური ეკონომიკა და გლობალური სოციუმი იკავებს ადგილს».

ესპანელი მკვლევარი მანუელ კასტელსი კი XXI-ე საუკუნის ეკონომიკას «ქსელურს» უწოდებს. მისი აზრით, «უშუალოდ ქსელების განვითარებაზე იქნება დამოკიდებული ამა თუ იმ ქვეყნის, საერთოდ მსოფლიო ეკონომიკის განვითარება».

პოსტინდუსტრიული საზოგადოების ერთ-ერთი ცნობილი რუსი მკვლევარი ვლ. ინოზემცევის აზრით: «ინფორმაციული ეკონომიკის პირობებში ადგილი აქვს კერძო საკუთრების შეცვლას პირადი საკუთრებით». ინოზემცევი გარდაუვალდ მიიჩნევს ინდუსტრიულ საზოგადოებაში არსებული ფასეულობების სისტემის ნგრევას, რასაც მისი აზრით, «თვითშეგნების ახალი ტიპის დამკვიდრება მოჰყვება».

აუდიტორული შემოწმებისას აუდიტორი უნდა იცნობდეს და ითვალისწინებდეს კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოს მახასიათებლებს, რადგან ისინი გავლენას ახდენენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შესაბამისი შიდა კონტროლის მეთოდებზე, შიდა

კონტროლის მეთოდების შერჩევაზე, რომლებსაც უნდა დაეყრდნოს იგი. აგრეთვე აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე.

ამერიკელი ეკონომისტი ლ. ტუროუ მიიჩნევს, რომ «ინფორმაციული ეკონომიკის პირობებში იზრდება კომპანიებში დასაქმებული პერსონალის თავისუფლების ხარისხი და მათ გადაწყვეტილების უფრო თავისუფლად მიღების საშუალება ეძლევათ».

მკვლევარების დიდი ნაწილი პ. დრაკერი, მ. კასტელსი, ა. ენტონი გიდენსი, ჯონ გელბრეიტი და სხვები იზიარებენ შემდეგ თეზისებს:

- «ინფორმაციულ საზოგადოებაში კომპანიის საბაზრო ღირებულება განპირობებულია მისი პერსონალის ინტელექტუალური შესაძლებლობების შეფასებით. მოსამსახურე ჰყიდის თავისი ინტელექტუალური შრომის შედეგს და უკმაყოფილების შემთხვევაში მას თავისუფლად შეუძლია წავიდეს ფირმიდან და გახსნას საკუთარი საქმე».

ინფორმაციული ეკონომიკა ზემოთ ჩამოთვლილი თვისებების გამო, გავლენას ახდენს ეკონომიკის ყველა სფეროზე. გამონაკლისი არც აუდიტორული საქმიანობაა, რომელიც ინფორმაციულ ტექნოლოგიებზე დაყრდნობით ასრულებს აუდიტორულ შემოწმებას და დასკვნს წარადგენს მასზე დაყრდნობით. ინფორმაციული სეგმენტის განვითარებას განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევენ ისეთ ქვეყნებში, როგორცაა აშშ, იაპონია, გერმანია, საფრანგეთი, დიდი ბრიტანეთი და მრავალი სხვა. ამ ქვეყნების ეკონომიკური ძლიერება XXI საუკუნის

დასაწყისში ძირითადად ეფუძნება ეკონომიკის ინფორმაციული სეგმენტის განვითარებას.

ყოველივე ზემოთქმულიდან, აუდიტორული საქმიანობა მიზანშეწონილი იქნება ინფორმაციულ ტექნოლოგიებზე დაყრდნობით განხორციელდეს. კომპიუტერული ტექნოლოგიების გამოყენებით აუდიტორის მიერ მეთოდოლოგიით სარგებლობის აქტუალობაზე ის ფაქტიც მიუთითებს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვა და კომპიუტერი განუყოფელი ცნება ხდება, როგორც ახლო წარსულში აღრიცხვა და კანტორის საანგარიშო იყო. სააღრიცხვო სისტემები, რომლებიც კომპიუტერებს იყენებენ, აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს იმუშაოს კლიენტის (ან სხვა პირების) კომპიუტერული ქსელით. მომავალში მუშაობის ასეთი მიმართულების წარმართვა გამოიწვევს აუდიტორულ საქმიანობაში ახალი ტერმინის «აუდიტის მეთოდოლოგია კომპიუტერის გამოყენებით» წარმოშობას და მისი დამუშავების საჭიროებას.

ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც რაოდენობრივად განსაზღვრება და შემოწმებას ექვემდებარება, შეიძლება აუდიტის საგანი გახდეს, თუკი აუდიტორი და მისი კლიენტი შეთანხმდებიან კრიტერიუმებზე, როგორც შესაბამისობის განმსაზღვრელ კრიტერიუმებზე. ასევე შესაძლებელია აუდიტორი შემოწმებისას დაყრდნოს სოპერატიულ (პირველადი) აღრიცხვას საწარმოში, სადაც სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ორგანიზაცია და წარმართვა უნდა ხორციელდებოდეს სათანადო შესაბამისი გეგმების საფუძველზე, საბაზრო ეკონომიკის პირობების გათვალისწინებით. ასეთი გეგმის სახით გვევლინება ბიზნეს-გეგმა, ხოლო სახელმწიფო სტრუქტურებში კი ინდიკატური გეგმა გამოიყენება. მისი შედგენისა და

განხორციელების საქმეში უდიდესი წვლილი პირველადი (ოპერატიული) აღრიცხვის მონაცემებს აქვს, რომლებიც წარმოადგენენ ინფორმაციის წყაროს, ინფორმაციის ბაზას და ხელს უწყობენ ბიზნესს გეგმით დასახული ამოცანების შესრულების შესაძლებლობებს. პირველადი აღრიცხვის ორგანიზაცია აერთიანებს მთელ რიგ პროცესებს, როგორცაა: პირველადი სააღრიცხვო სფეროს დარგობრივი შედგენლობა, სადაც პირველადი აღრიცხვის დოკუმენტები წარმოიქმნება, დოკუმენტების ბრუნვის გეგმა-გრაფიკი, აღრიცხვის მუშაკთა შორის განაწილებული სამუშაო ფუნქციები და კონტროლი დოკუმენტბრუნვის გეგმა-გრაფიკის შესრულებაზე და ა.შ.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის პირობებში არჩევენ სააღრიცხვო სამუშაოების აგების ორ ვარიანტს: ცენტრალიზებულს და დეცენტრალიზებულს. ეკონომიკის ცენტრალიზებული მართვის ქვეშ ჩვენი შემთხვევისათვის იგულისხმება უწყებების, გაერთიანებების, კორპორაციების საწარმოებისადმი გეგმიანი მართვა, ხოლო დეცენტრალიზებული წესით მართვაში ნაგულისხმევია საბაზრო ეკონომიკის პირობებში კერძო საკუთრების ფორმაზე დაფუძნებული საწარმოების თვითმართვა. პირველადი აღრიცხვის მიხედვით ცენტრალიზებული და დეცენტრალიზებული მართვის საფუძვლად დევს სააღრიცხვო სამუშაოების ფუნქციების განაწილება ცალკეულ დარგობრივ და ადმინისტრაციულ სტრუქტურებს შორის. მაგ: მრეწველობა, სოფლის მეურნეობა, ვაჭრობა, ინფრასტრუქტურის დარგები და სტრუქტურული გაერთიანებები, რომელთაც შეუძლიათ გაერთიანდნენ კომპიუტერულ და სატელეკომუნიკაციო სისტემებში.

ბუღალტრულ აღრიცხვაში მიკროკომპიუტერების გამოყენებით მომხმარებელს შეუძლია ქვემოთ ჩამოთვლილი ორი ან მეტი ფუნქციის შესრულება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში: ა)პირველადი დოკუმენტების მიღება და სანქციონირება; ბ)მონაცემების შეტანა სისტემაში; გ)კომპიუტერის მართვა; დ)პროგრამებისა და მონაცემთა ფაილების შეცვლა; ე)შედეგების გამოყენება ან განაწილება და ვ)საოპერაციო სისტემების მოდიფიცირება.

ამ საკითხების დამუშავება, თავის მხრივ დაკავშირებულია ინფორმაციის, მასალების თავმოყრის, დაჯგუფების, დაშიფვრის, დაპროგრამების, მანქანების (კომპიუტერების) სისტემაში შეტანის, გამომავალი ინფორმაციის მიღების გაანალიზების, კონტროლის და მართვის ფუნქციების შემდგომი განვითარების პერსპექტივებთან.

მართვის სისტემის შექმნაში დიდი მნიშვნელობა ენიჭება წარმოებისა და შრომის მეცნიერული ორგანიზაციის ფორმირებას, აგრეთვე დარგობრივი მიმართულებისა და მართვის ორგანიზაციული სტრუქტურების შექმნას. უმაღლესი მმართველობითი აპარატისათვის უნდა შეიქმნას ცენტრალური სამსახურები, რომლებიც შეასრულებენ მართვის ქვესისტემების განსაზღვრულ ფუნქციას: ტექნოლოგიური პროცესები, მარკეტინგის, მენეჯმენტის, ლიზინგის, ნოუ-ჰაუს და ბიზნესის მიმართულების სხვადასხვა ფუნქციებს.

2.3. აუდიტორულ საქმიანობაში საზღვარგარეთის ქვეყნების გამოცდილების გამოყენების შესაძლებლობანი

ისტორიკოსები ვარაუდობენ, რომ ანგარიშგების შედგენის პრაქტიკა სათავეს იღებს დაახლოებით ძველი წელთაღრიცხვის 4000 წლიდან, როდესაც ახლო აღმოსავლეთის უძველესმა ცივილიზაციებმა დაიწყეს მაღალორგანიზებული სახელმწიფოების შექმნა და სამეურნეო საქმიანობის მოწესრიგება. მმართველმა წრეებმა იმთავითვე ხელი მიჰყვეს შემოსავლებისა და გასავლების აღრიცხვას, გადასახადების აკრეფას. ყოველივე ეს მოითხოვდა კონტროლს, ასევე აუდიტს, რომელიც მიზნად ისახავდა არაკომპეტენტური და უპატიოსნო ჩინოვნიკების მხრიდან შეცდომებისა და მოტყუების შემთხვევათა გამოაშკარავებას. იმდროინდელი შინაგანი კონტროლის სხვადასხვა ფორმები აღწერილია ბიბლიაში, რომლის შინაარსი, საზოგადო აზრის თანახმად, მოიცავს პერიოდს ძველი წელთაღრიცხვის 1800 წლიდან ახალი წელთაღრიცხვის 95 წლამდე. კონტროლის შემოღების ლოგიკური დასაბუთება, - რაც იმაში მდგომარეობს, რომ თუკი მოხელეს მიეცემა მოპარვის შესაძლებლობა იგი ისარგებლებს ამ შესაძლებლობით – ასახავს იმ პროფესიულ სკეპტიციზმს, რაც დღესაც უნდა ახასიათებდეს აუდიტორს და რასაც მისგან მოელიან. კონკრეტულად ბიბლია ეხება ქონების ორმაგი დაცვის, კომპეტენტური და პატიოსანი მუშაკების დაქირავების, მოვალეობათა დანაწილების და უფლებათა შემოფარგვლის საკითხებს.

ჩინეთში, ჩჟოუს დინასტიის ეპოქაში (1122-256 წ.ჩვ.წ.აღ-მდე) აღრიცხვის სახელმწიფო სისტემა მოიცავდა საფუძვლიანად დამუშავებულ ბიუჯეტს და ყველა სახელმწიფო დაწესებულებათა კონტროლს (აუდიტს). ათენში, ძველი წელთაღრიცხვის V ს-ში, სახალხო კრება აკონტროლებდა სახელმწიფოს შემოსავალს და

გასავალს, ხოლო ქვეყნის საფინანსო სისტემაში შედიოდნენ სამთავრობო აუდიტორები, რომლებიც ამოწმებდნენ თანამდებობის პირთა დოკუმენტებს მათი უფლებამოსილების შეწყვეტის შემდეგ. კერძო სექტორში ქონების მეპატრონეები თვითონ ატარებდნენ თავიანთი ანგარიშგების აუდიტს. რომის რესპუბლიკაში სახელმწიფო ფინანსები სახელმწიფო კონტროლს ექვემდებარებოდა, ხოლო სახელმწიფო ბიუჯეტს ხაზინადარის მეთვალყურეობით ამოწმებდა აუდიტორთა შტატი. რომაელებმა პრაქტიკაში დანერგეს მოვალეობათა დანაწილება, თანამდებობის პირთათვის განსხვავებული პასუხისმგებლობის დაკისრება: ზოგი მათგანი გადასახადებისა და დანახარჯების საქმეს უძღვებოდა, სხვები ამონაგებსა და ბეგარაზე აგებდნენ პასუხს.

ინგლისურენოვან ქვეყნებში ცნობა აუდიტის შესახებ და ჩვენამდე მოღწეული ყველაზე ძველი სააღრიცხვო დოკუმენტი ეს არის ინგლისისა და შოტლანდიის «სახაზინო არქივი», რომელიც დაარსებულია 1130 წლით. XIII ს-ში ცნობები აუდიტორთა და აუდიტის შესახებ გვხვდება როგორც ინგლისში, ისე იტალიაში. ხოლო ამავე საუკუნეში საფრანგეთში დაწერილი თხზულება ქონების მართვის შესახებ მეპატრონეებს ურჩევდა ყოველწლიურად ჩაეტარებინათ აღრიცხვის აუდიტი დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. ლონდონის სიტიში აუდიტი დანერგილი იყო უკვე 1200 წლიდან, ხოლო XIV-ე ს-ის დასაწყისში თანამდებობის პირთა არჩევნებში აუდიტორის არჩევაც შედიოდა. იმ დროიდან მოყოლებული არქივებში დაგროვდა დიდძალი დოკუმენტაცია, რომელიც მოწმობს აუდიტის მნიშვნელობის ფართო აღიარებას და ადასტურებს, რომ რეგულარულად ტარდებოდა

მუნიციპალიტეტების, კერძო მიწათმფლობელობისა და ხელოსანთა გილდიების ანგარიშგების აუდიტი.

ძველად დიდ ბრიტანეთში ორი ტიპის აუდიტს ატარებდნენ. ქალაქებში აუდიტი საჯაროდ ტარდებოდა და მას მმართველი თანამდებობის პირები და მოქალაქეები ესწრებოდნენ. აუდიტი მთავრდებოდა აუდიტორის ანგარიშის მოსმენით, რომელსაც ხმამაღლა კითხულობდა ხაზინადარი (ანგარიშის მოსმენის პრაქტიკა დაინერგა იმასთან დაკავშირებით, რომ ძველ დროში მოსახლეობის უმეტესობა წერა-კითხვის უცოდინარი იყო. თვით ტერმინი «აუდიტი» ლათინური სიტყვიდან მომდინარეობს და «მოსმენას» ნიშნავს). ანალოგიური სახით ტარდებოდა გილდიების აუდიტის მოსმენა მისი წევრების თანდასწრებით. მე-16 საუკუნის დასაწყისისათვის ქალაქების აუდიტორებმა დაიწყეს თავიანთ ანგარიშებში ასეთი ტიპის შენიშვნების ჩართვა: «მოსმენილია ქვემოთ ხელიმომწერი აუდიტორების მიერ». (მონტგომერი «აუდიტი» გვ.14.). ასეთი იყო აუდიტორული დოკუმენტის პირველადი ფორმა. აუდიტის მეორე ტიპი წარმოადგენდა მსხვილი მამულების ფინანსურ მმართველთა საგადასახადო ანგარიშების დეტალურ შემოწმებას «დებეტისა და კრედიტის» მიხედვით, რომელიც მთავრდებოდა «აუდიტორული დეკლარაციით», ე.ი. ზეპირი ანგარიშებით მამულის მეპატრონისა და მმართველთა საბჭოს წინაშე. აუდიტორი, ჩვეულებრივ ამ საბჭოს წევრი იყო და, ამრიგად, თანამედროვე შიდა აუდიტორის წინამორბედად შეიძლება ჩაგვეთვალა.

აუდიტის ორივე ტიპი, რომლებიც ტარდებოდა დიდ ბრიტანეთში თითქმის მე-18 საუკუნემდე, პირველ რიგში იქეთ იყო მიმართული,

რომ უზრუნველყო სახელმწიფო და კერძო თანამდებობის პირთა ანგარიშგება მათ გამგებლობაში არსებულ საშუალებებზე. ამ სახეობათა აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენდა გაანგარიშებათა ხარისხის შემოწმება, თუ არ ჩავთვლით ისეთ შემთხვევებს, როცა უზუსტობები მოტყუების მცდელობას უკავშირდებოდა. ეკონომიკურმა ცვლილებებმა 1600 წლიდან 1800 წლამდე პერიოდში, როცა ინტენსიურად მიმდინარეობდა ქალაქების ზრდა, მრეწველობისა და ვაჭრობის გაფართოება, - ახალი მოთხოვნები წაუყენა სააღრიცხვო საქმეს. ყურადღების ცენტრში მოექცა ქონებაზე საკუთრების უფლება და მოგება-დანაკარგის კალკულაცია, ამ სიტყვის ეკონომიკური აზრით. აუდიტმაც თანდათან იცვალა სახე და მოსმენის პროცესიდან წერილობითი დოკუმენტაციის დაწვრილებით ანალიზად და დამამტკიცებელი მოწმობის კვლევად იქცა. მე-17 საუკუნის ბოლოს შოტლანდიაში მიღებულ იქნა პირველი კანონი ზოგიერთი თანამდებობის პირთათვის ქალაქის აუდიტორად მუშაობის აკრძალვის შესახებ. ამით დასავლეთის სამყაროში შემოღებულ იქნა თანამედროვე ცნება – აუდიტორის დამოუკიდებლობა.

აუდიტორული პრაქტიკის ასეთი პროგრესის მიუხედავად, მხოლოდ მე-19 საუკუნის მეორე ნახევარში იქცა პროფესიონალი აუდიტორი საქმიანი სამყაროს ორგანულ ნაწილად. ეს დაკავშირებული იყო რკინიგზების მშენებლობასთან, სადაზღვევო კომპანიების, ბანკების და სააქციო საზოგადოებების მომრავლებასთან. სარკინიგზო ტრანსპორტი ერთ-ერთი პირველი დარგია აშშ-ში, რომელმაც შექმნა შიდა აუდიტორების სამსახური. მე-19 საუკუნის დასასრულს ე.წ. გამსვლელი აუდიტორები უკვე მუშაობდნენ მთელ ქვეყანაში

გაფანტულ სატრანსპორტო სააგენტოებში იმ მიზნით, რომ შეეფასებინათ ანგარიშგების სისტემა და ქონებაზე ადმინისტრაციის პასუხისმგებლობა.

მე-20 საუკუნის მიჯნამდე გარე აუდიტი აშშ-ში ინგლისური მოდელის მიხედვით იყო აგებული. მასში იგულისხმებოდა საბალანსო მონაცემთა დეტალური გამოკვლევა. აუდიტორის სამუშაო დროის სამი მეოთხედი საბუღალტრო წიგნების შედგენასა და გაანგარიშებებზე იხარჯებოდა. ამერიკაში არ არსებობდა კანონით დადგენილი მოთხოვნები აუდიტორის მიმართ და შემოწმებას უმეტეს შემთხვევაში ახორციელებდნენ აშშ-ს ფირმებში ინგლისიდან ინგლისელი ინვესტორების მიერ გამოგზავნილი აუდიტორები, რის გამოც ეს პროფესია თავიდან ნელა ვითარდებოდა.

თანდათანობით ამერიკული აუდიტი «ტესტურ აუდიტში» გადაიზარდა, როდესაც სწრაფად განვითარებადმა ამერიკულმა ბიზნესმა საკმარისად აითვისა აუდიტის პროცედურები, ამერიკელმა ბიზნესმენებმა ჩათვალეს, რომ შემოწმების ბრიტანული სტილი მეტისმეტად ბევრ დროსა და საშუალებებს მოითხოვდა. გარდა ტესტირების მეთოდისა, რომელიც სულ უფროდაუფრო ვრცელდებოდა, აუდიტორებმა დაიწყეს იმ ფორმათა და საქმიანობის ამსახველი ცნობების შეკრება, რომლებიც მონათესავე ბიზნესთან იყვნენ ჩაბმული. პარტნიორთა საქმიანობის ანალიზი ეხმარებოდა მათ ოპერაციების შემოწმებაში. ინვესტორთა ინტერესების გათვალისწინებით ამერიკელმა აუდიტორებმა მეტი ყურადღება დაუთმეს აქტივებისა და პასივების შეფასებას. ყველა ეს სიახლე ასახავდა აუდიტის ამოცანათა გაფართოებას. აუდიტი უკვე აღარ იზღუდებოდა კანცელარიული

სიზუსტეების შემოწმებით, აშშ-ში ვითარდებოდა დამოუკიდებელი აუდიტი. მისი აუცილებლობა მნიშვნელოვანწილად ნაკარნახევი იყო კრედიტორების, განსაკუთრებით ბანკების მოთხოვნის საიმედო ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომლის საფუძველზეც ისინი შესძლებდნენ კრედიტის გაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებას.

*აუდიტის სტანდარტიზაციის თანამედროვე ერა დაიწყო 1939 წლიდან, როდესაც ნაფიც ბულალტერთა ამერიკის ინსტიტუტმა დააწესა აუდიტურ პროცედურათა კომიტეტი და ამ კომიტეტმა გამოსცა აუდიტორული პროცედურის პირველი დებულება (SAP). 1973 წლამდე გამოვიდა 54 დებულება, ხოლო კომიტეტმა ამასობაში ახალი სახელწოდება მიიღო: აუდიტორულ სტანდარტთა აღმასრულებელი კომიტეტი (შემდგომში აუდიტორული სტანდარტების საბჭო), რომელმაც მოახდინა ყველა დებულების კოდიფიცირება და თავი მოუყარა მათ «აუდიტორული პროცედურების დებულება 1»-ის სახით (SAS) რომელიც ამჟამად მოქმედებს. **

* მონტგომერი «აუდიტი», თბილისი, 1998 წ. გვ. 21

თავი III

აუდიტორული საქმიანობის შემდგომი სრულყოფის საკითხები საქართველოში

3.1 ადგილობრივი (ეროვნული) აუდიტორული საქმიანობის სისტემის ფუნქციონირების თავისებურებები და მისი სრულყოფის საკითხები

ჯერ კიდევ ოთხმოცდაათიანი წლების დასაწყისში საქართველოში პირველი ნაბიჯები იქნა გადადგმული აუდიტური ფირმების ჩამოსაყალიბებლად, რის შედეგადაც შეიქმნა დამოუკიდებელი აუდიტური ფირმები («იბერაუდიტი», ინტერაუდიტი), რომლებშიც გაერთიანდნენ რამდენიმე მაღალი დონის პროფესიონალი ბუღალტერი, რევიზორი, ეკონომისტი და იურისტი. ძირითადად ისეთი პირები, რომლებიც მართალია არასრულყოფილად, მაგრამ მაინც ერკვეოდნენ დასავლურ აუდიტის ტექნოლოგიაში. ამ ფირმებში დასაქმებული აუდიტორების ძალისხმევით დაიწყო გარკვეული პრობლემების გადაჭრა, მათ შორის იმგვარი პრობლემებისა, როგორცაა: კონსულტაციები ერთობლივი და უცხოური საწარმოების შექმნაზე, ახალი საკრედიტო-საფინანსო სისტემის ფორმირებისათვის დოკუმენტაციის მომზადება, ბუღალტრული აღრიცხვის წესრიგში მოყვანა, ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნების შედგენა და სხვა, რითაც იცავდნენ იმ ეკონომიკური სუბიექტების უფლებებს და ინტერესებს, რომლებიც ცდილობდნენ ახალ და მკაცრ ეკონომიკურ პირობებთან შერწყმას. ამასთან ერთად, ეს აუდიტური ფირმები კონსულტაციებს

(ზოგ შემთხვევაში არცთუ სრულყოფილს) ატარებდნენ მართვის, აღრიცხვის, ანალიზის და ფინანსური მენეჯმენტის სრულყოფილად განსახორციელებლად და შესადგენად, რომელიც მიმართული იყო სამართლებრივი ეკონომიკის შექმნისა და სამოქალაქო საზოგადოების ჩამოსაყალიბებლად. მაგრამ ყოველივე ეს ატარებდა არასისტემატურ, შემთხვევით ხასიათს. რადგან როგორც ყოველივე სიახლე, ეს საქმიანობაც უნდობლობას იწვევდა პირველ რიგში მომხმარებლის მხრიდან. ვინაიდან ეკონომიკური სუბიექტის ინფორმაციით დაინტერესებული მომხმარებელი (მესაკუთრეები, ინვესტორები, კრედიტორები, დამფუძნებლები) ეკონომიკური ცოდნის არასაკმარისი დონის გამო, ზერელედ აფასებდნენ აუდიტორული მომსახურების მნიშვნელობას, სრულად ვერ აღიქვამდნენ ბუღალტრულ ანგარიშგებას როგორც საინფორმაციო ბაზას სამოქმედო გადაწყვეტილებების მისაღებად. ხოლო რაც შეეხება საწარმოს ეფექტური მართვის საკითხებს, მას განიხილავდნენ მხოლოდ მოკლევადიან პერსპექტივაში (წლიური დივიდენდების გადახდის ჭრილში), რის გამოც ყურადღების გარეშე რჩებოდათ საწარმოს განვითარების პერსპექტივები და არსებული პრობლემები.

აუდიტის ინსტიტუტის შემდგომ სრულყოფას და მისი სამოქმედო არეალის გაფართოებას აფერხებდა მეწარმეთა დიდი ნაწილის არასახელმწიფოებრივი დამოკიდებულება, რაც ხშირად დანაშაულებრივ ქმედებებში გადაიზრდებოდა. ეს, პირველ რიგში სახელმწიფო ბიუჯეტში შესატანი თანხების შემცირების, ან საერთოდ თავიდან აცილებაში გამოიხატებოდა. ბევრი მეწარმე (სამწუხაროდ ახლაც) ცდილობდა როგორმე აერიდებინა თავი ლეგალური საშუალებით

გადასახადების გადახდისათვის, რომ დაემალა რეალური შემოსავალი, ნაცვლად იმისა, რომ მოეხდინა მიღებული შემოსავლების სწორი აღრიცხვა. თუმცა ამას ვერ ახერხებდა ან არ აკეთებდა, ამის არც სურვილი ჰქონდა და არც შესაბამისი იურიდიული და ეკონომიკური განათლება. სამაგიეროდ, იხსენებდნენ ძველ, საბჭოურ ჩვევებს და დახმარებისა და რჩევისათვის კვალიფიციურ აუდიტორს კი არ მიმართავდნენ, არმედ მეგობრებს, ნაცნობებს, ახლობლებს ეძებდნენ ან თავად ცდილობდნენ საქმეში გარკვევას. ისინი არ იყვნენ მიჩვეული, რომ ფული გადაეხადათ იმ საქმიანობისათვის, რაც მათ უსიამოვნებებს ააცილებდა და ფულსაც დაუზოგავდა. მიუხედავად ამისა, ქართულმა აუდიტმა მაინც გადადგა პირველი ნაბიჯი, თუმცა არ გააჩნდა არც მრავალწლიანი გამოცდილება და არც საკანონმდებლო ბაზა.

აუდიტური ფირმების ჩამოყალიბება სპონტანურად მოხდა, არ არსებობდა ქვეყანაში კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, არ არსებობდა ლიცენზირებისა და ატესტირების ინსტიტუტი, ამ ფირმებში დასაქმებული აუდიტორები არ ფლობდნენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების წესებს და პრინციპებს. გაურკვეველი იყო მათი მომზადების დონე. რაც მთავარია ეკონომიკურ სუბიექტებს არ ჰქონდათ ელემენტარული წარმოდგენა აუდიტის დანიშნულებაზე, ამ აუდიტური ფირმების არეალი მეტად შეზღუდული იყო და რაც მთავარია, მათ საქმიანობას არ აღიარებდნენ უცხოელი ინვესტორები. მოკლე ხანში ამას დაემატა ამ ფირმებში მომუშავე პროფესიონალი აუდიტორების სათავე სტრუქტურებიდან გამოყოფა წვრილ-წვრილი აუდიტური ფირმების ჩამოყალიბების სახით. საქართველოში აუდიტორულმა საქმიანობამ ქაოტური ხასიათი მიიღო, ხოლო

ქვეყანაში მარეგულირებელი ინსტიტუტის არარსებობის გამო, ამ პროცესების შეჩერება შეუძლებელი გახდა. პირველი ნაბიჯი ამ მდგომარეობის გამოსასწორებლად საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ გადადგა, რომელმაც შეიმუშავა აუდიტის ჩატარების მოკლე მეთოდური ინსტრუქციები, პროგრამები, შექმნა სალიცენზიო კომისიები: იმ აუდიტორებს, რომლებმაც საკვალიფიკაციო გამოცდები ჩააბარეს, მიეცათ მოკლევადიანი სერთიფიკატები.

საქართველოში აუდიტორულმა საქმიანობამ კარგი რეკომენდაცია გაუწია თავის თავს და საბაზრო ეკონომიკის გარდამავალ პერიოდში იქცა ბაზრის ინფრასტრუქტურის განუყოფელ ნაწილად. როგორც ყოველივე ახალი - აუდიტიც პირველ ხანებში მაინც საკმაოდ რთულად მიმდინარეობდა აუდიტური ფირმების როგორც ჩამოყალიბება, ისე საქმიანობა. რადგან აუდიტორული საქმიანობით დაკავებული იყვნენ პირები, რომლებიც წლების განმავლობაში სახელმწიფო სამსახურებში სახელმწიფოს მიერ უზრუნველყოფილი ტექნიკით, შენობა-ნაგობობით და ა.შ. ეს ყველაფერი ახალი საქმიანობის დაწყებისას თვითონ უნდა შეექმნათ, რის გამოც სირთულე ყოველ ნაბიჯზე იჩენდა თავს. სიტუაციას კიდევ უფრო ართულებდა აუდიტის სტანდარტების, წესებისა და მეთოდოლოგიის მწირი ბაზა და აქედან გამომდინარე, აუდიტის პრინციპებისა და პროცედურების უცოდინარობა. თუ ამას დავუმატებთ გაწეული შრომის ანაზღაურების სრულად განსხვავებულ პრინციპებს, რაც ადრე სახელმწიფო დაწესებულებებში, როგორც წესი დადგენილი ტარიფებით ხორციელდებოდა. აუდიტის ბუნებიდან გამომდინარე, მათ ეს ხელშეკრულებით განსაზღვრული პირობების საფუძველზე უნდა განესაზღვრათ. ამასთან იმ დროს, როცა

აუდიტორული მომსახურების დამკვეთთა რაოდენობა ძალზე მცირე იყო. პრობლემები კიდევ უფრო მატულობდა. იმ სირთულეს, რაც აუდიტორული საქმიანობის დაუფლებასთან იყო დაკავშირებული, კიდევ უფრო ამძაფრებდა სოციალისტური ბუღალტრული აღრიცხვიდან ახალ, დასავლეთის ქვეყნებში აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებზე გადასვლა, რომლებიც ხშირად მკვეთრად განსხვავდებოდა მოქმედი აღრიცხვის, აუდიტის წესებისა და პრინციპებისაგან. ერთი სიტყვით, აუდიტორებმა შეაბიჯეს სრულიად უცხო სამყაროში. მათი საქმიანობის ძირითად დასაყრდენს წარმოადგენდა პირველ რიგში, დიდი მონდომება, ფინანსური კონტროლისა და ბუღალტრული აღრიცხვის კარგი ცოდნა, პრაქტიკული გამოცდილება და რაც მთავარია, აუდიტორული საქმიანობის განვითარების იმედი. მდგომარეობას უფრო ართულებდა ის, რომ ქვეყანაში არ იყო მიღებული კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, რომელსაც უნდა დაერეგულირებინა აუდიტორული საქმიანობის წესები და პირობები, მასში მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი, სამართლებრივი საფუძვლები. ამასთან ერთად არ არსებობდა ორგანო, რომელიც უზრუნველყოფდა აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას, აუდიტორებს გაუწევდა პრაქტიკულ და თეორიულ დახმარებას, მიაწვდიდა მათ აუდიტის ჩატარების სტანდარტებს და რეკომენდაციებს, ჩაატარებდა აუდიტორთა ატესტაციას და ლიცენზირებას.

ყოველივე ამის საფუძველზე 1995 წლის 7 თებერვალს მიღებული იქნა საქართველოს კანონი «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ». ხოლო ამ კანონის საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის

რეგულირების სისტემაში სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების მიზნით შეიქმნა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის დებულება საქართველოს პარლამენტის მიერ დამტკიცებული იქნა 1995 წლის 30 ივნისს.

საქართველოს კანონმა «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ» და ამ კანონის საფუძველზე ჩამოყალიბებულმა საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ დიდი როლი ითამაშეს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფილად ჩამოყალიბებასა და განვითარების საქმეში, რის გამოც კანონის მიღება წინგადადგმული ნაბიჯი იყო ქართული აუდიტის სამართლებრივი ბაზის სრულყოფისათვის. კანონით არა მარტო აუდიტორული საქმიანობის წესები და პირობებია დადგენილი, არამედ ქვეყნის ცხოვრებაში აუდიტის როლისა და აუდიტორთა ინსტიტუტის არსებობის აუცილებლობაც არის აღიარებული.

ამ კანონის მიღების შემდეგ დასაბამი მიეცა აუდიტორული საქმიანობის მასშტაბურ განვითარებას, მეთოდურ-პრაქტიკული სამუშაოების, აუდიტორთა მომზადება-გადამზადებისა და ატესტირების ფართო პროგრამებისა და აუდიტის რეფორმების განხორციელებას.

ზემოთ განხილულ იქნა საქართველოში ეროვნული აუდიტორული სისტემის ფუნქციონირება, იგი ისე მიმდინარეობს. როგორც ყოველივე ახალი, აუდიტორული საქმიანობის ფუნქციონირება არ არის დაზღვეული შეცდომებისა და ხარვეზებისაგან. ამ თემაში კი ავტორი შეეცადა არსებული ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მისეული აზრი გამოეთქვა გაეთვალისწინებინათ შესაბამის ორგანოებს.

3.2. ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს შექმნის საჭიროების საკითხი

ზემოთ ავლნიშნეთ, რომ აუდიტი, როგორც არასახელმწიფოებრივი კონტროლის საყოველთაოდ აღიარებული და ცხოვრების პრაქტიკით შემოწმებული ფორმა, ფართო მასშტაბურ გამოყენებას პოულობს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპებით 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.

აქედან გამომდინარე, დიდია აუდიტორული საქმიანობისა და აუდიტის განმხორციელებელი სუბიექტების პასუხისმგებლობა, როგორც სახელმწიფოს, ასევე აუდიტორული მომსახურებით მოსარგებლე ეკონომიკური სუბიექტების წინაშე.

საქართველოში მიმდინარე ეკონომიკური რეფორმები გარკვეულ დონეზე აუდიტორულ საქმიანობასაც შეეხება, რომლის კვალიფიციური და ხარისხიანი მომსახურება ყოველი ეკონომიკური 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.

აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, გათვალისწინებული უნდა იქნეს სხვა ქვეყნების გამოცდილება, მათი მიდგომის თავისებურებები აუდიტის რეგულირებასთან.

წარმოგიდგენთ დიდი ბრიტანეთის მაგალითს:

დღეისათვის დიდ ბრიტანეთში მოქმედ აუდიტორულ ფირმებს და აუდიტორებს აკონტროლებს მარეგულელებელი ორგანოები. ამჟამად, მარეგულეებელ ორგანოებს წარმოადგენს სამეფო სიგელით დიპლომირებულ ბუღალტერთა სამი ინსტიტუტი – სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა სამეფო სიგელით დიპლომირებული ასოციაცია (ს.ბ.ს.ს.დ.ა.), სრულუფლებიან ბუღალტერთა ასოციაცია (ს.ბ.ა.) და სამეფო სიგელით დიპლომირებულ ბუღალტერთა ინსტიტუტი ინგლისსა და უელსში (ს.ს.დ.ბ.ი.ი.უ.)

ევროპული საზოგადოების წევრ აუდიტორებს შეუძლიათ გახდნენ სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა სამეფო სიგელით დიპლომირებული ასოციაციის (ს.ბ.ს.ს.დ.ა.) წევრები და მის მიერ უფლებამოსილი პირები. *სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა სამეფო სიგელით დიპლომირებული ასოციაცია (ს.ბ.ს.ს.დ.ა.) ამ პირთა კომპეტენტურობის გარანტიას იძლევა.*

აღანიშნავია ის ფაქტი, რომ დიდ ბრიტანეთში დღეისათვის აუდიტის ამ სამ მარეგულირებელ ორგანოს თავისი ფუნქციები მკაფიოდ განსაზღვრული აქვთ. სამეფო სიგელით დიპლომირებულ

ბუღალტერთა ინსტიტუტი ინგლისსა და უელსში (ს.ს.დ.ბ.ი.ი.უ.) უფლებამოსილებას ანიჭებს აუდიტორულ ფირმებს, ბუღალტერთა სამეფო სიგელით დიპლომირებული ასოციაცია (ს.ბ.ს.ს.დ.ა.) კი – ინდივიდუალურ აუდიტორებს, ხოლო სრულუფლებიან ბუღალტერთა ასოციაცია (ს.ბ.ა.) კი პროფესიონალ ბუღალტრებს.

აღნიშვნის ღირსია ფაქტი, რომ სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა სამეფო სიგელით დიპლომირებული ასოციაცია (ს.ბ.ს.ს.დ.ა.), სრულუფლებიან ბუღალტერთა ასოციაცია (ს.ბ.ა.) და სამეფო სიგელით დიპლომირებულ ბუღალტერთა ინსტიტუტი ინგლისსა და უელსში (ს.ს.დ.ბ.ი.ი.უ.) წარმოადგენენ არასახელმწიფო მარეგულირებელ ორგანოებს.

ამჟამად საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ძირითად საკანონმდებლო ბაზას შეადგენს 1995 წლის 7 თებერვალს (623-III) მიღებული საქართველოს კანონი «საქართველოს კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ», რომელშიც შემდგომ შეტანილ იქნა ცვლილებები და დამატებები. აღნიშნულ კანონში გადმოცემულია აუდიტორული საქმიანობის ზოგადი პრინციპები (დებულებები), მისი სახელმწიფო რეგულირება და თვითმმართველობა, აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირობები, ამ საქმიანობის მონაწილეთა უფლებები და მოვალეობა-ვალდებულებები.

გარდა ზემოთხსენებული კანონისა, დღეისათვის ძალაშია «აუდიტორის ეთიკის კოდექსი», რომელშიც სათანადო პროფესიული დონითაა გაშუქებული კოდექსის ძირითადი დებულებანი და მიზანი, აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები (აუდიტორის დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა),

გადმოცემულია აუდიტორული სტანდარტების, ინფორმაციის კონფიდენციალურობის, აუდიტორის პროფესიული ქცევისადმი წაყენებული მოთხოვნები, საზღვარგარეთ აუდიტორული საქმიანობისა და აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის საკითხები.

საქართველოში მიმდინარე სოციალ-პოლიტიკურმა და ეკონომიკურმა მოვლენებმა თანდათანობით გამოავლინა არცთუ შორეულ წარსულში დანერგილი ინოვაციებისა თუ სიახლეების შეცვლის აუცილებლობა. ერთი-ერთი ასეთი გახლავთ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება, რომელიც ვეღარ აკმაყოფილებს საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებს და თვითონაც დაფინანსებას სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ღებულობს, რაც არასაკმარისია მისი გამართულად ფუნქციონირებისათვის.

წარმოგიდგენთ ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მოდელს, რომელიც შესაბამისობაშია საქართველოს კონსტიტუციასთან და საქართველოში მოქმედ კანონმდებლობასთან. იგი არ მოდის წინააღმდეგობაში ქვეყნის კონსტიტუციურ მოწყობასთან და ეფექტიანი იქნება აუდიტორული საქმიანობის გამართულად საქმიანობისათვის, აგრეთვე შესაძლებელია სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებისას მეტი შემოსავლები მიღება და სამეურნეო სუბიექტების გამართული მუშაობა.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო საქართველოში დამოუკიდებელი უნდა იყოს ყოველგვარი პოლიტიკური ზეწოლისაგან, სახელმწიფო ორგანოთა თუ სხვა პირთა არასათანადო ზემოქმედებისა და არასამართლებრივი ჩარევისაგან, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ქმედებისაგან, რომელმაც შეიძლება ხელყოს

მათი დამოუკიდებლობა; გააჩნდეს აუდიტორული სფეროს სრულყოფილი რეგულირების განხორციელების უფლებამოსილებას; ასევე ჰქონდეს პასუხისმგებლობა გადაწყვეტილებათა მიღების პროცედურის გამჭვირვალობისა და საიმედოობის უზრუნველყოფაზე.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო – სახელმწიფოს მიერ განსაზღვრული აუდიტორული საქმიანობის სფეროს რეგულირების მიზნით, სპეციალური უფლებაუნარიანობის მქონე ორგანო იქნება, რომელიც დამოუკიდებელი უნდა იყოს სახელმწიფო ორგანოებისაგან და იმოქმედებს შესაბამისი კანონით დადგენილი უფლებამოსილების ფარგლებში.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს კანონის საფუძველზე შეეძლება მიიღოს სამართლებრივი აქტი (დადგენილება, გადაწყვეტილება და ა.შ.); მას მიენიჭება დამოუკიდებლობა – როგორც დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს, ისე კომისიონერის შესაძლებლობა, არასათანადო ზემოქმედებისა და არასამართლებრივი ჩარევის გარეშე განახორციელოს მარეგულირებელი ორგანოს შესაბამისი კანონით გათვალისწინებული უფლებამოსილება, მათ შორის, განიხილოს, გამოიკვლიოს და გადაწყვიტოს მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხები; დაუშვებელი უნდა იყვეს ნებისმიერი სახელმწიფო ორგანოს ჩარევა ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს საქმიანობაში, ამ საქმიანობის კონტროლი და აღნიშნულ საქმიანობასთან დაკავშირებით ანგარიშის მოთხოვნა, თუ ეს პირდაპირ არ იქნება გათვალისწინებული შესაბამისი კანონით;

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს საქმიანობაში ჩარევა, ამ საქმიანობის კონტროლი ან აღნიშნულ საქმიანობასთან დაკავშირებით ანგარიშის მოთხოვნა, თუ ეს პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული შესაბამისი კანონით დაუშვებელი იქნება.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს მიმართ ნებისმიერი სახის კონტროლი დაუშვებელი უნდა იყოს; ანგარიში მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტს და პარლამენტს წარედგინება შესაბამისი კანონით დადგენილი წესით;

შესაბამისი კანონით განისაზღვრება ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხები. ეს უფლებამოსილება თავისუფალია არასათანადო ზემოქმედებისა და არასამართლებრივი ჩარევისაგან.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს მიენიჭება სრული დამოუკიდებლობა შესაბამისი კანონის ფარგლებში მათ უფლებამოსილებას მიკუთვნებულ საკითხებზე გადაწყვეტილებათა მიღებისას და კანონიერი ქმედებების განხორციელებისას.

არასათანადო ზემოქმედება და არასამართლებრივი ჩარევა ან ამგვარი ზემოქმედების და ჩარევის მცდელობა ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს, ან აპარატის თანამშრომლის გეგმის, რწმენის, გადაწყვეტილების, მოქმედების ან უმოქმედობის მიმართ უკანონო იქნება, ხოლო არასათანადო ზემოქმედებით და არასამართლებრივი ჩარევით გადაწყვეტილების მიღება იწვევს ასეთი გადაწყვეტილების ბათილობას.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო თავისი საქმიანობის ფარგლებში დამოუკიდებელი იქნება და დაემორჩილება მხოლოდ საქართველოს კანონმდებლობას. მხოლოდ ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს ექნება უფლება, განახორციელოს სრული უფლებამოსილება იმ საკითხებზე, რომლებიც მასზე დელეგირებულია შესაბამისი კანონით.

ნებისმიერი პირის მცდელობას, განახორციელოს იურისდიქცია ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს უფლებამოსილების სფეროზე, უკანონო იქნება, ხოლო შედეგებს არა ექნება იურიდიული ძალა.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო შეიძლება გაწევრიანდეს, ითანამშრომლოს, კონსულტაციები მიიღოს ან სხვაგვარი ურთიერთობა იქონიოს საერთაშორისო და ადგილობრივ ორგანიზაციებთან (ასოციაციებთან) და ფონდებთან, რომელთაც აქვთ იგივე ან მსგავსი უფლებამოსილების სფერო, როგორც ამ მარეგულირებელ ორგანოს.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს არ შეეძლება დადოს ისეთი ხელშეკრულება, რომელიც საქართველოს აკისრებს გარკვეულ ვალდებულებებს, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

ფინანსური დამოუკიდებლობა - ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო იქნება ფინანსურად დამოუკიდებელი, ხარჯები დაფინანსდება რეგულირების საფასურიდან და საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა შემოსავლებიდან.

ყველა პირი, რომელიც განახორციელებს ან დააპირებს განახორციელოს საქმიანობა ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს უფლებამოსილების სფეროში, ვალდებული იქნება გადაიხადოს რეგულირების საფასური.

რეგულირების საფასური ისე უნდა დადგინდეს, რომ საკმარისი იყოს ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს ბიუჯეტით განსაზღვრული ხარჯების დასაფარავად. იგი გადაირიცხება ცალკე საბანკო ანგარიშზე შესაბამისი მარეგულირებელი ორგანოს სარგებლობისათვის, რომელსაც ექნება სრული უფლებამოსილება მათ მიზნობრივ გამოყენებაზე. (ეს იქნება აუდიტორთა სერთიფიცირებიდან, ლიცენზიებიდან შემოსავალი, ასევე აუდიტორული ფირმების მიერ გაცემული დასკვნის საფასურიდან პროცენტები. პროცენტები შესაძლებელია იყვეს აუდიტორული მომსახურების 1%). შ. შემდგომში შესაძლებელია პროცენტის შეცვლა.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს მიერ მიმდინარე წელს გამოუყენებელი სახსრები გადავა მომდევნო წლის ანგარიშში და გაითვალისწინება რეგულირების საფასურის ცვლილებისას.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს მიერ რეგულირების საფასურის მიღება არ იქნება წარმოადგენილი ეკონომიკურ საქმიანობად.

მარეგულირებელი ორგანო უფლებამოსილი იქნება მიიღოს სამართლებრივი ხასიათის ზოგადსავალდებულო ქცევის წესები თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში ასევე ნორმატიულ აქტებს „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს აქვს სრული უფლებამოსილება, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში გასცეს ლიცენზიები და ნებართვები, შეაჩეროს მათი მოქმედება, გააგრძელოს მათი მოქმედების ვადა, მოახდინოს მათი მოდიფიცირება, გააუქმოს ისინი.

დაუშვებელი იქნება ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს სალიცენზიო და სანებართვო უფლებამოსილებაში ჩარევა და ამ უფლებამოსილებაზე კონტროლის განხორციელება.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელ მარეგულირებელ ორგანოს ექნება სრული უფლებამოსილება, დაადგინოს და არეგულიროს ტარიფები თავისი კომპეტენციის სფეროში, კანონით გათვალისწინებულ ფარგლებში და და ამ უფლებამოსილებაში ჩარევა და ამ უფლებამოსილებაზე კონტროლის განხორციელების უფლება არ ექნება არც ერთ უფლებამოსილ ორგანოს.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო უფლებამოსილი იქნება გადაწყვიტოს მის კომპეტენციას მიკუთვნებულ საკითხებთან დაკავშირებული დავები ამ მარეგულირებელი ორგანოს მიერ გაცემული ლიცენზიების ან/და ნებართვების მფლობელებს შორის ან ლიცენზიების ან/და ნებართვების მფლობელებსა და მომხმარებლებს შორის. მარეგულირებელი ორგანო ლიცენზიების გაცემის, მათი მოდიფიცირების ან გაუქმების, მათი მოქმედების შეჩერების, აგრეთვე ტარიფების დადგენის, შეცვლის ან გაუქმების თაობაზე მოაწყოებს საჯარო განხილვებს აღნიშნულ საკითხებზე გადაწყვეტილებების მიღებამდე, საქართველოს ზოგადი

ადმინისტრაციული კოდექსის IX თავით დადგენილი წესით. ასეთი პროცედურის გარეშე მიღებული გადაწყვეტილებები ბათილი იქნება.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო ყოველწლიურად მოამზადებს თავისი საქმიანობის ანგარიშს და გაატარებს თავისი ხარჯებისა და ბუღალტერიის ანგარიშების ფინანსურ აუდიტს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. კომპეტენტური ორგანოები (აღნიშნულ შემთხვევაში საქართველოს პრეზიდენტი და პარლამენტი) უფლებამოსილი იქნება გადაწყვიტოს დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დამტკიცებული ბიუჯეტის შესრულების აუდიტის ჩატარება. ფინანსური საქმიანობის შესასწავლად შერჩეული აუდიტორის საკომპენსაციო სახსრებს ყველა შემთხვევაში გაიღებს ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო. დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო საჯაროდ გამოაქვეყნებს თავისი საქმიანობის ანგარიშს და ფინანსური აუდიტის შედეგებს.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს საქმიანობის ანგარიში და ფინანსური აუდიტის შედეგები ხელმისაწვდომი იქნება საზოგადოებისათვის. იგი ყოველწლიურად, შესაბამისი კანონით დადგენილ ვადაში საქართველოს პრეზიდენტსა და პარლამენტს წარუდგენს გასული წლის საქმიანობის ანგარიშს და ფინანსური აუდიტის შედეგებს.

ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანო არა უგვიანეს ყოველი წლის 1 მაისისა ჩაატარებს საჯარო მოსმენას, რომელზედაც თავისი საქმიანობის ანგარიშსა და ფინანსური

აუდიტის შედეგებს წარუდგენს მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებსა და საზოგადოებას.

საქართველოს კონტროლის პალატას ექნება უფლებამოსილება ალტერნატიული აუდიტის დამოუკიდებელი მარეგულირებელი ორგანოს საქმიანობაში ჩაურევლად განახორციელოს შესაბამისი ღონისძიებანი „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ საქართველოს კანონით მისთვის მინიჭებული კომპეტენციის ფარგლებში.

დასკვნები და წინადადებები

ჩვენს მიერ ზემოთ განხილული იქნა სახელმწიფოს ეკონომიკური ფუნქციები, გამოკვლეულ იქნა მასალები სახელმწიფო წყობისა და საზოგადოებრივი ცხოვრების შესახებ კონტროლის, სახელდობრ აუდიტის საქმიანობის გათვალისწინებით. ასევე განხილულია აუდიტორული კონტროლის მდგომარეობა საქართველოში; გავაანალიზეთ გამოვლენილი არსებული პრობლემები და ნაკლოვანებები, რაც საფუძვლად დაედო დასკვნებსა და წინადადებებს. ამასთან, მომოვიხილეთ აუდიტის მარეგულირებელი ორგანოს მოდელი და პრობლემის გადაჭრის გზები.

უკანასკნელი 10 წლის განმავლობაში ძალიან ბევრი რამ გაკეთდა იმისათვის, რომ ქვეყნის ინსტიტუციონალური მოწყობა უკეთესობისკენ შეცვლილიყო. შეიქმნა მნიშვნელოვანი ინსტიტუტები, რომლებიც მანამდე საქართველოში არ არსებობდნენ, ან თუ არსებობდნენ, ფაქტიურ, ფორმალურ ხასიათს ატარებდნენ (მაგალითად, რეალურად

განხორციელდა ხელისუფლების დანაწილება აღმასრულებელ, საკანონმდებლო და სასამართლო ხელისუფლებებს შორის, ჩამოყალიბდა საბაზრო მექანიზმები, ორიარუსიანი საბანკო სისტემა, მეტნაკლებად ფუნქციონირებადი საგადასახადო სისტემა, სახელმწიფო შესყიდვების სისტემა, აუდიტორული კონტროლი, იქმნება გაკოტრების მექანიზმები და სხვ). არ შეიძლება არ აღინიშნოს, რომ ჩამოყალიბდა ისეთი უმთავრესი ინსტიტუტები (მათ შორის დამოუკიდებელი ფულად-საკრედიტო სისტემა), რომლებიც ძირითად განსაზღვრავენ ქვეყნის ეკონომიკური და არა მხოლოდ ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიულ მიმართულებას.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში აუდიტის, როგორც ეკონომიკურ-ფინანსური კონტროლის არასახელმწიფოებრივი ფორმის სრულყოფის მეთოდური საკითხების მეცნიერული შესწავლამ საშუალება მოგვცა, გავაკეთოთ შესაბამისი დასკვნები და გამოვთქვათ სათანადო რეკომენდაცია-წინადადებები.

- 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 განხორციელების მიდგომისა და ხერხების განხორციელებისას ძირითად ამოცანას წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტების მიერ განხორციელებული ოპერაციების კანონიერების, სიზუსტის, სისრულისა და ანგარიშგებაში ამ

- აუდიტი, როგორც სამეურნეო საქმიანობის კონკრეტული ფაქტების შესწავლისათვის სპეციალურ ცოდნათა და მიზანმიმართულ ქმედებათა ერთობლიობა, მოითხოვს მეთოდოლოგიური და მეთოდიკური საკითხების მკაფიოდ გამიჯვნას;

- აუდიტორული საქმიანობის (აუდიტის) მეთოდოლოგიურ საფუძველს (მეთოდს) შეადგენს ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო და ფინანსური საქმიანობის კვლევასთან დაკავშირებული ეკონომიკური მეცნიერებების (ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, დაგეგმვის და სხვ.) კვლევის მეთოდთა ერთობლიობა, 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) დონის დადგენა და ამ მაჩვენებელზე 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 რიგში ყურადღება უნდა დაეთმოს

მეთოდოლოგიურ საკითხებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის ხარისხობრივ ჩატარებას ნებისმიერ პირობებში;

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

- თანამედროვე პირობებში შრომის მწარმოებლურობის ამაღლებასა და სამეურნეო სუბიექტების მუშაობის ხარისხიანად შემოწმების უზრუნველყოფაში დიდ მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორულ საქმიანობაში თანამედროვე საინფორმაციო ტექნოლოგიების საშუალებების გამოყენებას. იგი მნიშვნელოვნად ცვლის აუდიტის ჩატარების მეთოდებს და ამასთანავე მოითხოვს სათანადო სპეციალურ ცოდნასა და აუდიტორული ფირმების ტექნიკურ აღჭურვას, რაც აუცილებლად გასათვალისწინებელია არც თუ ისე შორეული მომავლისათვის;

- ანტიკორუფციული ღონისძიებების და მუშაობის გაძლიერების მიზნით, მართვის ფუნქციების: დაგეგმვის, აღრიცხვის, ანლიზისა და კონტროლის გაძლიერებაა საჭირო. თითოეული ფუნქცია საჭიროებს დახვეწას, დაზუსტებას, ეკონომიკურ, ტექნოლოგიურ და საფინანსო, საბანკო, საკრედიტო სისტემებზე მორგებას.

შესრულებული კვლევის საფუძველზე სადისერტაციო ნაშრომში შემოთავაზებულია შემდეგი დასკვნები და წინადადებები:

1. ბუღალტერიის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც შემუშავებული იქნება, მათი დაგეგმვის დაწყებიდანვე მიჩნეულ იქნეს, როგორც გამოსაყენებლად სავალდებულო ხასიათის ნორმატიული დოკუმენტები.;
2. აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესება და აუდიტორებს (აუდიტორულ ფირმებს) შორის ჯანსაღი კონკურენციის ჩამოყალიბება;
3. შემცირდეს აუდიტის სახელმწიფო რეგულირების ეკონომიკური მექანიზმი და როლი საზოგადოებრივი რეგულირების მექანიზმის გაძლიერების ხარჯზე; სსიპ-ის (საჯარო სამართლის იურიდიული პირი) ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მოდელის მიხედვით;
4. უხარისხო აუდიტით მიყენებულ ზარალზე შემოდებულ იქნეს ადმინისტრაციული საჯარიმო სანქციები, განმეორების შემთხვევაში კი ჩამორთმეულ იქნეს აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია;
5. საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფისათვის აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს შექმნა, რომელიც იქნება დამოუკიდებელი და მისი ერთ-ერთი შემოსავლის წყარო - აუდიტორული ფირმისა და ალტერნატიული აუდიტის მარეგულირებელი სააგენტოს მიერ გაცემული ერთობლივი დასკვნა. დასკვნის ფორმების ბლანკები აუდიტორულ ფირმებს დაურიგდებათ წინასწარ (რომელთა გარეშე დასაკვნას ძალა არ ექნება). აუდიტორულ დასკვნას ძალა ექნება მაშინ, როდესაც ორივე ერთდროულად იქნება წარმოდგენილი. ალტერნატიული

აუდიტის მარეგულირებელ სააგენტოს კი შემოსავლის წყარო იქნება შესრულებული სამუშაოდან 1% (შემდეგში % შეიძლება შეიცვალოს);

6. სამეურნეო სუბიექტების მიმართ ერთ-ერთი ზედმეტი ბიუროკრატიული მექანიზმის (წლის ბოლოს საგადასახადო ინსპექციაში ბალანსის ჩაბარებასთან ერთად სავალდებულო აუდიტორული დასკვნის ჩაბარების) არასავალდებულო ხასიათის მიცემა;
7. ნორმატიული რეგულირების სისტემაში აუდიტორული სტანდარტების ადგილის განსაზღვრა.

ლიტერატურა

1. საქართველოს კონსტიტუცია, თბილისი, 24 აგვისტო, 1995 წელი;
2. საქართველოს კანონი «აუდიტორული საქმიანობის შესახებ». თბილისი, 7 თებერვალი 1995 წელი;
3. საქართველოს კანონი «აღმასრულებელი ხელისუფლების სტრუქტურისა და საქმიანობის წესის შესახებ» თბილისი, 15 აპრილი 1997 წელი.
4. საქართველოს კანონი «მეწარმეთა შესახებ». თბილისი, 28 ოქტომბერი 1994 წელი.
5. საქართველოს კანონი «ნორმატიული აქტების შესახებ», თბილისი, 29 ოქტომბერი, 1996 წელი
6. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება 1 «აუდიტორული

- საქმიანობის ლიცენზიის გაცემის დებულების შესახებ» თბილისი, 9 ოქტომბერი, 2002წ.
7. საქართველოს საგადასახადო სამსახური წერილი 03-1-16 «საგადასახადო ინსპექციებში აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულებებისა და აუდიტორული შემოწმებების დასკვნის შესახებ». თბილისი 16 სექტემბერი 1997 წელი;
 8. აუდიტის საერთაშორისო სტანტარტები, თბილისი, 1998 წელი;
 9. აუდიტორული ეთიკის კოდექსი, თბილისი, «ფინანსები» 1997 წელი;
 10. პრაქტიკული აუდიტი (სახელმძღვანელო) თბილისი, 1995წ;
 11. აუდიტის საფუძვლები /მეთოდური სახელმძღვანელო/ თსუ-ს გამომცემლობა 1997წ;
 12. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსების სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტი. ანგარიში, თემა «აუდიტორული კონტროლის თანამედროვე მდგომარეობა საქართველოში», თბილისი 2002 წელი.
 13. ანდრეევი ვ. «პრაქტიკული აუდიტი» მართვის ეკონომიკა, 1986წ;
 14. ალავერდაშვილი ლ. «როგორ ჩავატაროთ აუდიტი» (საანგარიშგებო შემოწმება), თბილისი 1995;
 15. გაბიძაშვილი გ. - «სტატისტიკის თეორია». თბილისი 1994წ;
 16. გოდერძიშვილი ი. «აუდიტორული საქმიანობა და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა» თბილისი 1997 წელი;
 17. კუპრეიშვილი ე. «ბუღალტრული აღრიცხვის კურსი». ბიზნეს-კურიერი, თბილისი 2002წ.

18. მაღლაკელიძე თ. - «ეკონომიკური უსაფრთხოება», (რეფერატები: EKONOMIC SECURITY), «სიახლე» თბილისი 2002წ.
19. მესხია ი. ბასარია რ. - «გარდამავალი პერიოდის მაკროეკონომიკური პრობლემები». თბილისი 1995წ.
20. მესხია ი. - მაღლაკელიძე დ. ვაშაკიძე ნ. «ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით». ბიზნეს-კურიერი, თბილისი 2001წ.
21. მესხია ი. მურჯიკნელი მ. «ეკონომიკური რეფორმა საქართველოში» /ანალიზი, მიმართულებები, პრობლემები/ თსუ-ს გამომცემლობა 1996წ.;
22. მონტგომერი «აუდიტი» თბილისი 1997 წელი;
23. მილიჩემპი ა. ჰ. «აუდიტი» მე-7 გამოცემა, თარგმანი მ. შაშვიაშვილი. ასოციაცია «მეცნიერება და განათლება სიცოცხლისათვის». თბილისი 2002;
24. პაპავა ვლ. - «პოსტკომუნისტური კაპიტალიზმის პოლიტიკური ეკონომია და საქართველოს ეკონომიკა»;
25. სავანელი ბ. «სამართლის თეორია» თბილისი 1997 წელი;
26. ქებაძე ნ. «აუდიტის დაგეგმვა» (კომენტარები I შ - 300) საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, თბ. 2000წ;
27. ქოქიაური ლ. - «ინვესტიციის ბაზარი (თეორია, პოლიტიკა, პრაქტიკა), «სიახლე» თბილისი 2002წ.
28. შათირიშვილი ჯ. გამსახურდია გ. «საფინანსო აუდიტორული კონტროლის საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფის საკითხები

- საქართველოში». ფსკი, (ტომი V), (გვ. 382-390) თბილისი 2001 წელი;
29. შათირიშვილი ჯ. ცირამუა ე. მამათელაშვილი - «ოპერატიული (პირველადი) აღრიცხვის სრულყოფის წინადადებების შემუშავება»;
30. შაყულაშვილი რ. - «აუდიტი». გამომცემლობა «ფინანსები», თბილისი 1998 წ;
31. ცირამუა ე. - «აუდიტორული საქმიანობის არსის შესაბამისი სტანდარტების დანერგვის პრობლემები საქართველოში». ჟურნალი «ბუღალტრული აღრიცხვა», თბილისი 2002წ. 5
32. ცირამუა ე. - «ბუღალტრული ბალანსის სრულყოფის საკითხები». ფსკი, ტ. III თბილისი 1999წ. გვ 144-150.
33. ცირამუა ე. - «ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების სრულყოფის პრობლემები» ფსკი, ტ.IV. თბილისი, 2002, გვ.130-135;
34. ცირამუა ე. «როგორ წავიკითხოთ ბალანსი, ჩავატაროთ ანალიზი და აუდიტი». თბ.1997;
35. ცირამუა ე. - «ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის საერთაშორისო სტანდარტების ადგილობრივი პირობებისადმი მისადაგება – სრულყოფის საკითხები». ფსკი-ს შრომები ტ.VI. თბილისი 2002წ. გვ. 166-177.
36. ცირამუა ე. ლიტვინოვი ი. «აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაცია და მეთოდოლოგია», (აღრიცხვა, ანალიზი) მონაცემთა აუდიტი. თბილისი 1997 წ;
37. ცირამუა ე. მამათელაშვილი ა. - «აუდიტორული კონტროლის თანამედროვე მდგომარეობა და სრულყოფის წინადადებების

- შემუშავება». ფსკი-ს კვლევითი ნაშრომის ანგარიში, თბილისი 2002წ;
38. ძაძამია რ. - «ფინანსური აღრიცხვა და ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით». თბილისი 2002წ;
 39. ხარიტონაშვილი ჯ. «ეკონომიკურ მოძღვრებათა ისტორია» 2001წ.
 40. ჯონსი ს. ლამბი ლ. «კაპიტალდაბანდების თეორია და ფინანსური გადაწყვეტილებები» თბილისი 2002 წელი;
 41. ჭითანავა ნ. - «საბაზრო ეკონომიკის ფორმირების ორგანიზაციული პრობლემები». თბილისი 1993წ;
 42. ჟურნალი «აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები» 3(39), 2003წ;
 43. გაზეთი «24 საათი» 5 აპრილი 2003წ;
 44. Антонов А.С. – Аудит. Проблемы организаций и становления. Жрн. Бухгалтерский Учёт. Москва 1994г.
 45. Исмаилов В.А. - Независимость-непременное условие Аудита. Жрн. Бухгалтерский Учёт. Москва 1993г. №1
 46. Стандарты (правила) Аудиторского деятельности. Аудит и Финансовой Анализю Москва 1997г.
 47. Порядок составления Аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности
 48. Международные аудиторские стандарты;
 49. Стандарты (правила) аудиторского деятельности. Одобрены комиссией по) аудиторской деятельности. При Президенте РФ. 25.12.96. протокол №6 ж. «Аудит и финансовой Анализ» 1997 №3;
 50. Порядок составления аудиторского заключения о буггалтерской отчетности;

51. Адамс Р. «Основы Аудита» Пер. с англ. (под редакцией Я.В. соколова), М. Аудит ЮНИТИ 1995;
52. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие), М. Экономика 1994;
53. Ромонов А.Н. Одинцев Б.Е. Компьютеризация Аудиторской деятельности. Учебное пособие для вуз-ов, М.Аудит, ЮНИТИ 1996;
54. Соколов В.Я. Планирование Аудиторской проверки Ж. бух. учет. 1997 №8;
55. Сотникова Л. «Аудит кассовых операций Ж. «Аудит и налогообложение» 1996 №16;
56. Терехов А.А. Аудиторское заключение. Общие принципы составления Ж. бух. учет. 1997 №6;
57. Шермет А.Д. Суиц. В.П. Аудит. Учебное пособие М.ИНФРА М.1995;
58. Переход международным стандартам Бух. учета Материали семинара 1999;
59. Основы Бух. учета «международная версия» АДПБ 1999;
60. Основы Бух. учета «АССА» ред. Р. Манги 1999.
61. Мелюхин С. - Информационное общество. МГУ. Москва 1999г. ст.71.
62. Колин К.К – фундаментальные основы информатики. Социальная информатика. Академический проект. Москва 2000г.
63. Кастельс М. – Информационная Эпоха. Москва ВНЭ. 2000г.
64. Иноземцев В. – Расколотная цивилизация. А.Н. Москва 1999г. 56-58ст.
65. Лестер К. Туроу – Будущее капитализма. Москва 1999г.
66. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров.
67. Подольский В.И. Макарова Н.С. Аудит первичного учете предприятий. Практическое пособие.

68. Андреев В.Д. Внутренний аудит.
69. Четыркин Е.М. Василева Н.Е. Выборочные методы в аудите.
70. Лабынов Н.Т. и др. Аудит теория и практика.
71. Управленческая информация «АССА» базовый уровень модели. Учебник «АДПБ» 1998.
72. Переходная Экономика. Пределы управляемости. Москва ТЕИС 1997.
73. Souhwestern, Wies-Smith, Systems Direct: Auditing Practice Case, Washington 1991y.
74. Chambers A.D. and Court JM Computer Auditing. London, Pitman Publishing 1991y.
75. Souhwestern, Ricchiute. Integrated Auditing Practice Set. Washington 1991.
76. Chambers A.D. and Court J.M. Computer Auditing. London, Pitman publishing 1991;
77. Drucker on Asia, A. dialogue between Peter Drucker and Isuo Nakauchi, Oxford 1997 y. p.40.
78. Souhwestern, Weirich-Reinstein, Accounting & Auditing Research. London 1991.
79. Milichamp A.H. `AUDITING~, 7TH Edition.
80. Souhwestern, Ricchiute ``AUDITING`` Washington 1992.
81. Wallace, `AUDITING~, London 1993.
82. <http://notes4.state.ak.us/wa/postapps.nsf/JobsByDept?OpenView>.
83. <http://MUNI-AUDITS@OSC.STATE.NY.US>.
84. www.ncga.state.nc.us/.
85. <http://www.gov.mu>.
86. Efficiency Audit. *Weatherhead School of Management. 1999.*
87. <http://www.dpi.state.wi.us/dpi/grants.html>.
88. BASIC LAW for the Federal Republic of Germany

- 89.** THE FINANCIAL AUDIT REVIEW. Romania – Court of Accountants 2003.
90. www.viron.ie.
91. <http://www.ocpa.gov.uk/code/index.htm>.
92. <http://www.ocpa.gov.uk/guidance/guidance.pdf>.
93. Pollitt, C Girre, X; Lonsdale, J; Mul, R; Summa, H. and Waerness, M (1999)
94. Public Audit Forum; 1998. *The Principles of Public Audit*.
95. Tadelis, S. (1999) "What's in a name? Reputation as a Tradeable Asset", *American Economic Review*, 89: (3) pp. 548-563, June.
96. Wernerfelt, B (1988) "Umbrella Branding as a Signal of New Product Quality - An Example of Signaling by Posting a Bond", *Rand Journal of Economics*, 19: (3) pp. 458-466, Fall.
97. White, F and Hollingsworth, K (1999) *Audit, Accountability and Government*, Clarendon Press, Oxford.
98. <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>.
99. <http://www.dpi.state.wi.us/dpi/dfm/sms/fedesign.html>.
100. *Management Framework for the Government of Canada. March 2000*
101. www.tbs-sct.gc.ca/ia-vi.
102. <http://www.intosai.magnet.at/intosai/>.
103. <http://www.tcu.-ov.br>.
104. [http://www.oao,-bv\(,.cyc.ca/](http://www.oao,-bv(,.cyc.ca/).
105. <http://www.ftrr.dk> .
106. <http://www.netlink.co.nz/-oag/home.htm>.
107. <http://www.agm.crov.ar>.
108. www.audit.kuwait.net.
109. www.sgsa.com.
110. www.oag.mof.go.th.

აუდიტისა და რევიზიის განმასხვავებელი ნიშნები

განმასხვავებელი ნიშნები	აუდიტი	რევიზია
მიზნობრივი	ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაში არსებულ ნაკლოვანებათაგამოვლენა, ლოკალიზაცია, სადაზღვევო შეფასება და აღიარება	ნაკლოვანებების გამოვლენა, ლოკალიზაცია და შეფასება მათი აღმოფხვრის მიზნით (შედეგების ლიკვიდაცია და პროფილაქტიკა)
სამართლებრივი	სამოქალაქო სამართალი: სამეურნეო ხელშეკრულების საფუძველზე	ადმინასტრაციული სამართალი: კანონების, ინსტრუქციების, ზემდგომი ან ხელისუფლების ორგანოების ბრძანებების საფუძველზე
გნოსეოლოგიური (შემეცნებითი)	კლიენტის ფინანსურ ანგარიშგებებში ინფორმაციის უტყუარობის შემოწმება	განხორციელებული ოპერაციების კანონიერების და მომუშავეთა მხრიდან დატაცების არარსებობის დადგენა
ობიექტური	ყველაფერი ის, რაც ძირს უთხრისკლიენტის გადახდისუნარიანობას, აუარესებს მის ფინანსურ მდგომარეობას	ყველაფერი ის, რაც არღვევს მოქმედ კანონმდებლობას და საწარმოს (სახელმწიფოს) საადრიცხვო

მმართველობითი	ნებაყოფლობითი ჰორიზონტალური დაკავშირება	პოლიტიკას ვერტიკალური კავშირები. ადმინისტრაციული დანიშნულებისა და იძულების წესით იხდის ზემდგომი რგოლი ან სახელმწიფო ორგანო
მომსახურების ანაზღაურების პრინციპი	იხდის კლიენტი ან მისი თანხმობით ის ორგანო, რომელიც საჭიროებს აუდიტორული დასკვნის მიღებას	აქტივების შენარჩუნების მიზნით დანაშაულებათა აღკვეთა და
პრაქტიკული ამოცანები	კლიენტის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესება, პასივების მოზიდვა, კლიენტის დახმარება და კონსულტაცია	პროფილაქტიკა მაქსიმალური სიზუსტე, დამნაშავე პირების, ასევე ზარალის
საკმარისობა	გონივრული საკმარისობის პრინციპი, რომელიც ორიენტირებულია დანახარჯებისა და შედეგების	გამოვლენის პრინციპი რევიზიის აქტი, ორგანიზაციული დასკვნები, დაზღვევა, სავალდებულო მითითებები და მათი შესრულების შემოწმება
შედეგები	თანაფარდობაზე აუდიტორული დასკვნა და კლიენტისთვის რეკომენდაციები	შედეგების დაზღვევა, სავალდებულო მითითებები და მათი შესრულების შემოწმება

აუდიტისა და მისი თანხლები სამუშაოების საერთაშორისო სტანდარტები

სტანდარტი 1 ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების მიზნები და მოცულობა.

სტანდარტი აღწერს აუდიტორები მიერ ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების საერთო ამოცანებს და მოცულობას. ასევე ფინანსურ ანგარიშგებაზე საწარმოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას.

სტანდარტი 2 აუდიტორის წერილი – ვალდებულება კლიენტი წინაშე

სტანდარტი აღწერს კლიენტისადმი აუდიტორის წერილის შინაარსს, ახდენს აუდიტორის თანხმობის დოკუმენტურ დასაბუთებას. ადგენს აუდიტორული სამუშაოს მოცულობას, აუდიტორის პასუხისმგებლობას და აუდიტორული ანგარიშგების ფორმას.

სტანდარტი 3 აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები

სტანდარტი განსაზღვრავს ძირითად პრინციპებს: ერთია (მთლიანობა), ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა, კონფიდენციალობა, ცოდნა და კომპეტენტურობა, დოკუმენტური გაფორმება, დაგეგმვა, აუდიტორულ მტკიცებულებათა მიღება, სხვა აუდიტორების მუშაობის შედეგების გამოყენება, აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმება, მიღებულ დასკვნათა ანალიზი, ანგარიშგების შედგენა.

სტანდარტი 4 დაგეგმვა

ადგენს დაგეგმვის პროცესის ძირითად ელემენტებს და საგეგმო სამუშაოების პრაქტიკულ მაგალითებს.

სტანდარტი 5 სხვა აუდიტორების მუშაობის შედეგების გამოყენება

გადმოსცემს აუდიტორული დასკვნის მოსამზადებლად აუდიტორის მიერ შედეგების გამოყენების წესს, რომლებსაც ურთიერთობა ქვთ მოცემული შესამოწმებელი სუბიექტის ერთი ან რამდენიმე ქვეგანყოფილების, ფილიალის, შვილობილი საწარმოების და სხვათა ფინანსურ ანგარიშგებასთან, რომლებიც ჩაირთვება შესამოწმებელი საწარმოს ანგარიშგებაში.

სტანდარტი 6 ბუღალტრული აღრიცხვის გამოსაყენებელი სისტემისა და შიდა კონტროლის საშუალებების რისკის შეფასება

განიხილება სააღრიცხვო სისტემები, შიდა კონტროლის ელემენტები, შეზღუდვები და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა კონტროლის შესწავლასთან და შეფასებასთან.

სტანდარტი 7 აუდიტორის მუშაობის ხარისხის კონტროლი

შეიცავს აუდიტორული ფირმის მიერ დამტკიცებული ცალკეული აუდიტის მიხედვით განხორციელებულ კონტროლის ოპერაციებს. ახდენს განსხვავების დაფიქსირებას აუდიტორული ფირმის მიერ განხორციელებულ ცალკეულ შემოწმებათა კონტროლსა და კონტროლის საერთო ხარისხს შორის. აფიქსირებს ცალკეული შემოწმებების განხორციელების მიზნით აუდიტორის მიერ თავისი ფუნქციების თანაშემწეებზე გადაცემის პროცესს. რაც მიზნად ისახავს ამ შემოწმებათა სათანადო ხარისხის უზრუნველყოფას. სტანდარტის დანართში მოცემულია ხარისხის კონტროლის პროცედურების მაგალითები.

სტანდარტი 8 აუდიტორული მტკიცებულებები

სტანდარტი ახასიათებს აუდიტორის მიერ დასკვნების მომზადებისას მისაღებ ცნობებს, რომელთაც ეფუძნება მისი (აუდიტის) დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ნაჩვენებია აუდიტის მონაცემების ბუნება და წყაროები, აგრეთვე ამ მონაცემების და მათი მიღების საკმარისობა და ვარგისიანობა.

სტანდარტი 9 დოკუმენტაცია

გადმოცემულია აუდიტორის მიერ შედგენილი სამუსაო ქაღალდების ფორმა და შინაარსი, ასევე მათი შენახვის წესი.

სტანდარტი 10 შიდა აუდიტორის მუშაობის შედეგების გამოყენება

მოცემულია ის პროცედურები, რომლებიც განხილული უნდა იქნეს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტორის მუშაობის შეფასებისას.

სტანდარტი 11 ტყუილი და შეცდომა

განისაზღვრება ტყუილი და შეცდომა. აუდიტორის ყურადღება ექცევა მატერიალურად არასარწმუნო ინფორმაციის გამოვლენას და აუდიტის დაგეგმვის აუცილებლობას იმ მატერიალურად არსებითი დარღვევების გამოვლენის გარკვეული შესაძლებლობის გათვალისწინებით, რომლებიც წარმოიშობა ტყუილის ან შეცდომის შედეგად. მოცემულია იმ გარემოებათა და მოვლენათა მაგალითები, რომლებიც ზრდიან ტყუილის ან შეცდომის რისკს.

სტანდარტი 12 ანალიზური შემოწმება

აღწერილია შემოწმების პროცესში აუდიტორის მიერ განხორციელებულ ქმედებათა არსი, აღნიშნულია მათი ჩატარების ამოცანები და დრო. ნაჩვენებია თუ როგორ უნდა შეისწავლოს აუდიტორმა უჩვეულო გადახრების ფაქტები.

სტანდარტი 13 აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

მოცემულია აუდიტორული ანგარიშგების ფორმა და შინაარსი, ნაჩვენებია მისი განმასხვავებელი ვარიანტების უპირობო დასკვნა, დასკვნა შენიშვნებით, უარყოფითი დასკვნა, უარი დასკვნის გაცემაზე.

სტანდარტი 14 სხვა ინფორმაცია შესამოწმებელი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

ახსნილია «სხვა ინფორმაციის» (როგორც ფინანსური, ასევე არაფინანსური) ცნება, რომელიც აისახება აუდიტორის ანგარიშგებაში, განხილულია მისი ანალიზის საკითხები და სხვა.

სტანდარტი 15 მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების გამოყენება აუდიტში

ნაჩვენებია 3 სტანდარტთან დამატებით გამეყენებული პროცედურები, როცა აუდიტორული შემოწმება სრულდება მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების სისტემაში, მოცემულია აუდიტორის მომზადებისადმი და კვლითი კვლევისადმი წაყენებული მოთხოვნები, აგრეთვე პირობები, რომლებიც უნდა დაიცვას აუდიტორმა ამ სამუშაოს თავის თანამშემწეებისათვის გადაცემისას ან სხვა აუდიტორების საქმიანობის შედეგების გამოყენებისას.

სტანდარტი 16 აუდიტის ჩატარება კომპიუტერული ტექნიკის გამოყენებით

სტანდარტი მოიცავს რეკომენდაციებს აუდიტში კომპიუტერული მეთოდების გამოყენების შესახებ, განსაკუთრებით შესამოწმებელი მონაცემების პროგრამული უზრუნველყოფის მიმართ, განხილულია აუდიტის შესაძლო შემთხვევები და კომპიუტერული მეთოდების ძირითადი ეტაპები, აგრეთვე ის ფაქტორები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იქნეს მათი გამოყენების შესახებ საკითხის გადაწყვეტისას და სხვა.

სტანდარტი 17 დაინტერესებული მხარეები

განხილულია ის პროცედურები, რომელთა შესწავლაც აუცილებელია იმ აუდიტორულ მტკიცებულებათა მიღებისას, რომლებიც ეხებიან დაინტერესებული მხარეების ოპერაციებს. ეს რეკომენდაციები ეხმარება აუდიტორს დაადგინოს საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ ტყუილი ინფორმაციის წარმოდგენის ფაქტი დაინტერესებულ მხარეებთან კავშირებისა და ერთობლივი ოპერაციების შესახებ.

სტანდარტი 18 ექსპერტის მუშაობის გამოყენება

სტანდარტი აძლევს აუდიტორს მითითებებს ექსპერტის (სპეციალისტის) მუშაობის გამოყენებისა და შეფასების შესახებ. მოცემულია მსგავსი სიტუაციების მაგალითები და რეკომენდაციები, რომლებიც შეეხება ექსპერტის კვალიფიკაციას, კომპეტენტურობას და ობიექტურობას.

სტანდარტი 19 აუდიტორული შერჩევა

განსაზღვრავს იმ ფაქტორებს, რომელთაც სწავლობს აუდიტორი აუდიტორული ნიმუშის შერჩევისა და აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასების დროს. ახასიათებს შერჩევის რისკს, სერთიფიკაციას, შერჩევისა და შეცდომების პროგნოზირების ხერხებს.

სტანდარტი 20 მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების გამოყენების გავლენა სააღრიცხვო სისტემებისა და შიდა კონტროლის შფასებაზე

ითვალისწინებს სააღრიცხვო სისტემისა შიდა კონტროლის თანმხლები სახეების შესწავლასა და შეფასებას მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების პირობებში. ეს სტანდარტი წარმოადგენს 6 და 15 სტანდარტების დანამატს

სტანდარტი 21 აუდიტორის ანგარიშგების შედეგის თარიღი. ფინანსური პუბლიკაციის სემდგომი მდგომარეობის ასახვა

მოცემულია მითითება აუდიტორული ანგარიშგების თარიღის, აუდიტორული პასუხისმგებლობის, ბალანსის შედეგის თარიღის შემდეგ საწარმოს მდგომარეობისა და აუდიტორის მოვალეობის შესახებ. სტანდარტში ჩამოთვლილია ის ღონისძიებები, რომელიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა აუდიტორული დასკვნის შედეგის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე შექმნილი მდგომარეობის გამოსავლენად. აგრეთვე ამ მოვლენებისა და ფინანსური ანგარიშგების პუბლიკაციების შემდეგ აღმოჩენილი ამ თუ იმ ფაქტის მიმართ გასატარებელი ღონისძიებები.

სტანდარტი 22 საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია (ხელმძღვანელობის ახსნა-განმარტებანი)

ახდენს აუდიტორის ყურადღების აქცენტირებას ხელმძღვანელობის ინფორმაციის გამოყენებაზე (როგორც აუდიტორულ მტკიცებულებაზე და ნისი მიღების საჭიროებაზე)

სტანდარტი 23 აუდიტორის მიერ საწარმოს მუდმივი ფუნქციონირების შესაძლებლობის შეფასება

სტანდარტი ადგენს აუდიტორის ვალდებულებას იმ სიტუაციებში, როდესაც საწარმოს მუდმივი ფუნქციონირების პრინციპის, როგორც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების საფუძვლის შესაბამისობა კითხვის ნიშნის ქვეშ დგება

სტანდარტი 24 აუდიტორის სპეციალური ანგარიშები

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

სტანდარტი 25 მატერიალურობა (არსებითობა) და აუდიტორული რისკი

აღწერს მატერიალურობის (არსებითობის) და აუდიტორული რისკის კონცეფციას, აუდიტორის მიერ მათ გამოყენებას აუდიტის დაგეგმვისას და განხორციელებისას, მისი პროცედურების შედეგების შეფასებისას.

სტანდარტი 26 სააღრიცხვო შეფასებათა აუდიტი

იძლევა აუდიტის პროცედურების შესახებ რეკომენდაციებს, რომლებიც უნდა გატარდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულ ბუღალტრულ შეფასებათა სიზუსტის შესახებ საიმედო გარანტიის მიღების მიზნით. სტანდარტით ბუღალტრული შეფასება განისაზღვრება, როგორც მიახლოებითი მაჩვენებელი, რომელიც გამოიყენება გაზომვის ზუსტი ხერხის არარსებობის შემთხვევაში.

სტანდარტი 27 პერსპექტიული ფინანსური ოპერაციების შესწავლა

განიხილება ის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორმა უნდა გამოთქვას თავისი აზრი პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ, რომელიც წარმოადგენს ოპტიმალურ შეფასებაზე დაფუძნებულ პროგნოზს ან ჰიპოტეკურ დებულებებზე დაფუძნებულ პროექტს.

სტანდარტი 28 აუდიტორის პასუხისმგებლობა საწყის ნაშთებზე საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების პირველი შემოწმებისას

იძლევა მითითებას საწყის ნაშთებზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ იმ პროცედურების დროს, როცა ფინანსური ანგარიშგება მოწმდება პირველად ან წინა წელს შემოწმებული იყო სხვა აუდიტორის მიერ.

სტანდარტი 29 საკუთარი და საკონტროლო რისკების და დამოუკიდებელ პროცედურებზე მათი გავლენის შეფასებები

იძლევა მითითებებს საკუთარი და საკონტროლო რისკების შეფასებისა და ამ შეფასებების დამოუკიდებელი პროცედურების არსის, მათი ჩატარების დროისა და მოცულობის განსასაზღვრავად გამოყენების შესახებ. რითაც მიღწეულ უნდა იქნეს გამოვლენის რისკის შეზღუდვა მისაღებ დონემდე.

თანმხლები სამუშაოების ნორმები

ნორმა 1 ვალდებულებათა ძირითადი პრინციპების მიმოხილვათა გამოყენების შესახებ

ადგენს აუდიტორის მიერ შეგროვილი ფაქტების განხილვის შესახებ შეთანხმების ძირითად პრინციპებს იმის თაობაზე, რომ მისდამი წარმოდგენილი ინფორმაცია არ წარმოადგენს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ჭეშმარიტ და ზუსტ ასახვას. მოცემულია რეკომენდაციები შესაბამისი ანგარიშგების შესახებ.

ნორმა 2 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვა (ანალიზი)

აღწერს იმ პროცედურებს, რომლებიც უნდა შეასრულოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის (ანალიზის) ვალდებულების დროს. აგრეთვე იმ პროცედურებს, რომლებიც ეხება შედგენილი ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს.

ნორმა 3 შეთანხმებული პროცედურების შესრულების ვალდებულებანი

აღწერს იმ ძირითად პრინციპებსა და პროცედურებს, რომლებიც შეთანხმებისამებრ, გამოიყენება აუდიტორისა და კლიენტის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული მუხლების მიხედვით, ასევე იძლევა ფაქტიური მონაცემების შესახებ ანგარიშგების შინაარსს.

ნორმა 4 ვალდებულებები ფინანსური ინფორმაციის შეგროვების შესახებ

აშუქებს ფინანსური ინფორმაციის შეგროვებაზე ვალდებულებათა შესრულების პრინციპებს, პროცედურათა სახეებს, ბუღალტრული ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსს.

