

ნოდარ ქებაძე

საქართველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საქმიანობის საბჭო

აუდიტის დაგეგმვა

(კომენტარები ISA - 300 “აუდიტის დაგეგმვა”)

დაიბეჭდა ამერიკის შეერთებული შტატების
საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს და
საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა
და აუდიტორთა ფედერაციის თანადგომით.

ქ. თბილისი
2000 წ.

რედაქტორი – ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი,
პროფ. მ. ხმალაძე

ლიტერატურული რედაქტორი, კორექტორი – მ. უთურგაიძე

კომპიუტერული უზრუნველყოფა – ქ. შარაბიძე

ქვეყანაში საბაზრო ურთიერთობათა დამკვიდრების კვალობაზე დაიწყო სამეურნეო საქმიანობის მაკონტროლებელი სისტემის ტრანსფორმაცია, ამან კი განაპირობა დამოუკიდებელი არასამთავრობო მაკონტროლებელი სისტემის აუდიტორთა ინსტიტუტის ჩამოყალიბება. ახალმა სისტემამ მოითხოვა საკანონმდებლო ბაზა, თეორიული, მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული საკითხების ინსტრუქციების შემუშავება. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება წინამდებარე კომენტარები, სადაც განხილულია “აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების)” ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ISA – 300 “ღაბმემშა“ და აუდიტორულ საქმიანობაზე ხელშეკრულების მომზადების საკითხები სტანდარტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე. კომენტარების მომზადებისას, გარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა, გათვალისწინებულია საქართველოს კანონები, ნორმატიული დოკუმენტები, ინსტრუქციები და დებულებები, რომლებიც ეხება აუდიტსა და ბუღალტრულ აღრიცხვას.

წინამდებარე კომენტარები მათ მომხმარებლებში მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს ყველა ზემოთ ჩამოთვლილ დოკუმენტებში მოცემულ მოთხოვნათა შემეცნებას და ხელს შეუწყობს მისი მოქმედების ზუსტ განსაზღვრაში, ყოველივე ეს კი შესაძლებელს ხდის იგი გამოიყენონ როგორც პრაქტიკოსმა აუდიტორებმა, ისე სააღრიცხეო - ეკონომიკური პროფილის მოსწავლე - ახალგაზრდობამ. ამასთან ერთად, იგი განკუთვნილია აუდიტორების მოსამზადებლად და დაეხმარება მათ საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებაში აუდიტორის სერტიფიკატის მისაღებად

რეკომენდაციები:

ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი ჯემალ შათირი შვილი;

ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი ედუარდ ცირამუა.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ინფრასტრუქტურის ჩამოყალიბებასა და მის განვითარებას საფუძველი საქართველოს "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" 1995 წლის 7 თებერვალს მიღებულმა კანონმა ჩაუყარა. კანონი განსაზღვრავს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივ საფუძვლებს, აწარმოებს მისი ორგანიზაციული მოწყობის საკითხებს, არეგულირებს აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესებს და პირობებს, მასში მონაწილე მხარეთა უფლება-მოვალეობებს, აუდიტორთა სერტიფიცირებას, ლიცენზირებას. ამავე კანონით ქვეყნის აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სახელმწიფო ფუნქციების შესრულების მიზნით შექმნილია პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომელიც ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სფეროს უმნიშვნელოვანეს მარეგულირებელ ინსტრუმენტად იქცა. დღეს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ინფრასტრუქტურის ჩამოყალიბება და მისი განვითარება ქვეყანაში მიმდინარე ეკონომიკური რეფორმების წარმატების მნიშვნელოვანი ასპექტია და იგი უშუალოდ უკავშირდება სამეწარმეო საქმიანობის სრულყოფას. სწორედ ამან დააყენა დღეს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის სისტემის ძირეული გარდაქმნის აუცილებლობა, რომლის გადასაწყვეტად საჭირო შეიქნა საბაზრო ეკონომიკის შესაბამისი აუდიტორული მომსახურების ისეთი სამართლებრივი ბაზის შემუშავება, რომელიც უზრუნველყოფდა მის გადაყვანას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესაბამისად, რაც საბოლოოდ საფუძველს ჩაუყრიდა მაღალხარისხიან აუდიტორულ მომსახურებას, აუდიტორის და მეწარმის ინტერესების მაქსიმალური რეალიზაციის სისტემის სრულყოფას და განვითარებას.

შეიძლება გადაუჭარბებლად ითქვას, რომ ჩამოყალიბების დღიდანვე აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მთავარი მიზანია ქვეყანაში მოამზადოს ხელსაყრელი ნიადაგი აუდიტორული საქმიანობის ისეთ დონეზე წარმოებისათვის, რაც მაღალ განვითარებულ ქვეყნებში მრავალი ათეული წლის წინ იქნა

აპრობირებული და დანერგილი. აუდიტორთა კორპუსის ჩამოყალიბებისათვის, პირველ რიგში, მომზადებული იქნა აუდიტის საკვალიფიკაციო გამოცდების პროგრამები. აუდიტორთა თეორიული და პრაქტიკული დონის შემდგომი ამაღლებისათვის გამოიცა ა. შერემეტის “აუდიტის საფუძვლები”, ი. გოდერძიშვილის “აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა” და ზ. შხვაცაბაიას “სასაქონლო, საფონდო და სავალუტო ბირჟების აუდიტი”. ცალკე აღნიშვნის ღირსია ამერიკელი მეცნიერ-პრაქტიკოსის რობერტ მონტგომერის, მსოფლიოში აღიარებული პოპულარული სახელმძღვანელოს “მონტგომერ აუდიტის” ქართულ ენაზე გამოცემა, რომელშიც სრულყოფილად არის გაშუქებული პროფესიონალ აუდიტორთა საქმიანობის თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები, რომელიც გასაგებია, როგორც პრაქტიკოსი, ისე დამწყები აუდიტორებისათვის. გარდა ამისა, აუდიტორული საქმიანობის საბჭო დიდ ყურადღებას უთმობს აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებას, მათი მომზადების საქმეს და ამ მიზნით სისტემატურად აწყობს აუდიტორთა და პრეტენდენტთა კვალიფიკაციის ასამაღლებელ კურსებს, რომელთა ჩატარებას ადგილობრივი და უცხოეთიდან მოწვეული პროფესიონალები ახორციელებენ. საქართველოში პირველად ჩატარდა თეორიული კონფერენცია “ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა საქართველოში”. აუდიტორული საქმიანობის პროპაგანდისა და ამ მიმართულებით მოწინავე გამოცდილების პრაქტიკაში დანერგვის მიზნით, საინფორმაციო საშუალებებში სისტემატურად ქვეყნდებოდა მეთოდურ – საკონსულტაციო მასალები, პოპულარული და სამეცნიერო მიმოხილვები, სასწავლო გეგმები და პროგრამები, მსოფლიოს მოწინავე ქვეყნების აუდიტორთა გამოცდილებები. ქართველ აუდიტორთა პროფესიული დონის ამაღლების მიზნით ასე ნაბიჯ-ნაბიჯ ხდებოდა სხვადასხვა სახის ღონისძიებათა განხორციელება, რამაც განაპირობა როგორც საზოგადოებაში, ისე აუდიტორთა შორის აზრის ჩამოყალიბება აუდიტის რეფორმის აუცილებლობაზე, ხოლო მას შემდეგ, რაც ქართულ-ინგლისურ ენაზე გამოიცა “აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები)”, ახალი იმპულსი მიეცა ამ ღონისძიების

განხორციელებას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA) წარმოადგენს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) საბჭოს, აუდიტის მუდმივმოქმედი საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) მიერ მომზადებული აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ აღიარებული ნორმატიული აქტების კრებულს. აუდიტის ოფიციალურ ტექნიკურ დოკუმენტებში სტანდარტების გარდა განხილულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საცნობარო ინფორმაცია და “პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი“. ამ სტანდარტების მიზანია დაადგინოს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ზოგადი პრინციპების განმსაზღვრელი ძირითადი მოთხოვნები და სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც უზრუნველყოფენ სანდო ფინანსური ინფორმაციის მიღებასა და ამ ინფორმაციის საფუძველზე შემუშავებულ სწორ გადაწყვეტილებას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს პრაქტიკაში ძირითადად იყენებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, მაგრამ მისი ადაპტირებული სახით გამოყენება ნებადართულია სხვა ინფორმაციის აუდიტისა და აუდიტთან დაკავშირებული სხვა სახის მომსახურებისას. სტანდარტებში მოცემულია ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მითითებები ახსნა-განმარტებების ან სხვა მასალის სახით, რომელიც ერთ კონტექსტში აღიქმება. დღეს, უპირველესად, აუცილებელია მუდმივი განმარტებითი სამუშაოების წარმართვა აუდიტორებთან, რათა ღრმად დაეუფლონ სტანდარტებს, აღრიცხვას და ანალიზს, ირწმუნონ მათი გამოყენების აუცილებლობა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები დაყოფილია 10 თემატურ ჯგუფად, სადაც გაერთიანებულია აუდიტის სხვადასხვა პროცედურათა 49 სტანდარტი. ამ სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვით საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ახალ, თვისობრივად სრულიად განსხვავებულ პროცესებს ეყრება საფუძველი, მაგრამ იმის გამო, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში ბევრი დებულება და მოთხოვნა სრულიად ახალი და უცხოა პრაქტიკოსი აუდიტორებისათვის, შეიქმნა ამ სტანდარტებზე კომენტარების, თეორიული და პრაქტიკული

რეკომენდაციების შედგენის აუცილებლობა, რადგან ყოველი პროფესიონალი აუდიტორისათვის გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს არა მხოლოდ თეორიულ ცოდნას, არამედ ამ ცოდნის პრაქტიკაში კომპეტენტურად გამოყენების უნარს. ამისათვის კი რეკომენდებულია პრაქტიკული საქმიანობისას სტანდარტებზე შედგენილი კომენტარების გამოყენება.

წინამდებარე “აუდიტის დაგეგმვის” კომენტარების საფუძველს წარმოადგენს “აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები – აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების” ISA-300 “აუდიტის დაგეგმვა”. აქვე ცალკე თავადაა წარმოდგენილი “ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურებაზე”, ვინაიდან იგი ფაქტობრივად აუდიტის დაგეგმვის პროცედურების შემდგომი ეტაპია. კომენტარებში გაშუქებული ზოგიერთი საკითხის უკეთ აღქმის მიზნით კომენტარებს თან ერთვის სტანდარტული საქმეებისა და წერილების ნიმუშები.

“აუდიტის დაგეგმვის” კომენტარები შესავლის გარდა შედგება სამი ძირითადი თავისაგან – “სამუშაოს დაგეგმვა”, “აუდიტის საერთო გეგმა” და “აუდიტის პროგრამა”. თითოეულ თავში ქვეთავების სახით განხილულია აუდიტის დაგეგმვის ძირითადი მოთხოვნები. კერძოდ, პირველ თავში განხილულია აუდიტის დაგეგმვის ეტაპები და მისი ჩატარების საფუძველები, აუდიტორთა შერჩევის მოთხოვნები. მეორე თავში - “აუდიტის საერთო გეგმა” საერთო გეგმის მოზადების პრინციპებთან ერთად განხილულია, თუ როგორ უნდა იქნეს შესწავლილი დამკვეთის საქმიანობა, ბუღალტრული აღრიცხვა და შიდა კონტროლი, ასევე როგორ უნდა შეფასდეს დაგეგმვისას რისკი და არსებითობა. მესამე თავი მთლიანად აუდიტის პროგრამას ეძღვნება.

“აუდიტის დაგეგმვის” კომენტარები, უდავოდ საჭირო სახელმძღვანელოა. მასში მოკლედ და კონკრეტულად არის გადმოცემული აუდიტის დაგეგმვის პრინციპები, მისი შინაარსი და მიმართულებები. მსგავსი ხასიათის კომენტარების (მათ კი 50-მდე სტანდარტი მოითხოვს), ხელს შეუწყობს აუდიტის სტანდარტების უკეთ აღქმას და დამკვიდრებას, რაც სასიკეთო შედეგებამდე მიგვიყვანს და იგი უდავოდ კიდევ ერთი წინგადადგმული ნაბიჯი იქნება იმ პროცესში, რომელიც აუდიტორული საქმიანობის რეფორმას ემსახურება. ახლა მთავარია

დასახულმა პოზიტიურმა ტენდენციებმა ახალი დინამიზმი შეიძინოს და განვითარდეს.

კომენტარების მიზანია ხელი შეუწყოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვას. მასში გაშუქებული საკითხები აუდიტში დასაქმებულ პირთა ინტერესების სფეროს წარმოადგენს, თუმცა იგი საინტერესო იქნება ასევე პრაქტიკოსი ბუღალტრების, მეწარმეების, უმაღლესი სასწავლებლების ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციალობის პედაგოგ-სტუდენტების, კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსების მსმენელებისა და ყველა საქმიანი აღამიანისათვის, ვინც თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის პრობლემებით არის დაინტერესებული.

ყოველივე ეს მიგვანიშნებს, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ტრანსფორმაცია მიმდინარეობს იმ კონცეპტუალური მიმართულებით, რომელსაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მოითხოვს. თუმცა ისიც აღსანიშნავია, რომ სტანდარტები თავისი სიღრმით, კონკრეტულობით და იმავდროულად მასშტაბებით იმდენად მოცულობითია, რომ მოცემული დებულებები, წესები და მოთხოვნები ხშირ შემთხვევაში სრულიად უცხოა ჩვენი პრაქტიკისათვის. ეს კი ბევრ სიძნელეებს უქმნის პრაქტიკოს აუდიტორებს და თუ ამას დაემატებთ, რომ ნებისმიერი სიახლის დანერგვას, ბევრი ობიექტური თუ სუბიექტური ხასიათის ფაქტორი ეწინააღმდეგება, მათ შორის ისეთებიც, როგორცაა წარსულის ინერცია და მენტალიტეტი, მუშაობის ტრადიციული, ჩვევად ქცეული მეთოდები, კონსერვატიზმი, ცხადი ხდება, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვას გარკვეული წინააღმდეგობების გადალახვა მოუწევს, თუმცა დროთა განმავლობაში ეს წინააღმდეგობებიც წარმატებით იქნება დაძლეული. მიუხედავად ამისა, შეიძლება ითქვას, რომ იქ, სადაც აუდიტორული სტანდარტების მეთოდები, პროცედურები და ტექნოლოგია დაინერგა, მკაფიოდ იგრძნობა აუდიტორთა პროფესიული დონის ზრდა და შრომის კულტურის ამაღლება, რაც ნათლად მეტყველებს აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნების საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის უპირატესობაზე.

საბაზრო ეკონომიკამ როგორც სახალხო მეურნეობის სხვადასხვა დარგში, ისე ეკონომიკურ სამსახურშიც მოითხოვა მუშაობის ფორმებისა და მეთოდების კარდინალური შეცვლა და სრულყოფა. ამ მხრივ მეტად აქტუალური გახდა საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის არსებული სამსახურის რეორგანიზაცია და მუშაობის ახალი წესების დამკვიდრება, რადგან, როგორც განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკამ ცხადყო, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში კონტროლის ყველა ფორმას და მათ შორის საფინანსო კონტროლსაც განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება; მისი არეალი სახელმწიფოს მართვის პროცესებში განუსაზღვრელია და ქვეყნის ეკონომიკის ფუნქციონირების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს.

დღეს კერძო მეწარმეობის და კაპიტალის მზარდმა განვითარებამ, ეკონომიკური სუბიექტის სწრაფვამ თვითრეგულირებისაკენ, მესაკუთრეთა და კრედიტორთა დაბანდებული სახსრების დაცვის გარანტიების მოთხოვნებმა შეცვალეს სახელმწიფოს მიერ მაკონტროლებელი სტრუქტურების ფორმა და მიზნები; ასპარეზზე მაკონტროლებელი ორგანოების ახალი ფენა — დამოუკიდებელი აუდიტორები გამოვიდნენ, ამ საქმიანობას კი უპირველესად სჭირდება როგორც თეორიულად, ისე პრაქტიკულად მომზადებული კვალიფიციური კადრები და სრულყოფილი ნორმატიული ბაზა.

სამწუხაროდ, დღეს ჩვენში ამ მხრივ არასახარბიელო მდგომარეობაა. მოხდა ისე, რომ აუდიტორული სამსახური ჩამოყალიბდა ყოველგვარი კონცეფციის გარეშე, იმ საკონტროლოსარევიზიო სამსახურის ბაზაზე, რომელიც თავის დროზე ახორციელებდა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანეობის დოკუმენტურ რევიზიებს ან პირთაგან, რომლებიც ადრე მუშაობდნენ ბუღალტრებად, ფინანსისტებად, ეკონომისტებად, იურისტებად. მათ თავის დროზე დაუბროვდათ გარკვეული გამოცდილება, გამომდინარე იმ დროს მოქმედი კანონმდებლობიდან — აუდიტორული კორპუსი ძირითადად დაკომპლექტდა ძველი მენტალიტეტის მქონე კადრებით, ისინი,

როგორც პროფესიონალები, ჩამოყალიბდნენ სოციალისტური ეკონომიკის პერიოდში, რის გამოც, ახალი ეკონომიკური პოლიტიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მათი ცოდნა გარკვეულწილად არ უპასუხებს საბაზრო ურთიერთობათა მოთხოვნებს. ამასთან, თუ გაეითვალისწინებთ, რომ ეს პირები აუდიტს ატარებენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, არ არის გასაკვირი, რომ, როგორც წესი, უცხოელი ინვესტორები სამუშაოდ იწვევენ უფრო “ძვირ” უცხოელ აუდიტორებს. ეს აუდიტორები მათთვის მისაღები და ნაცნობი საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპებით ატარებენ აუდიტს.

აუდიტორის პროფესია არ არის რევიზორის იდენტური. აუდიტორული მომსახურების სახით აღმოცენდა სრულიად ახალი, რესპექტაბელური, მოქმედების არეალით და დანიშნულებით ძველი სარევიზიო სამსახურისაგან რადიკალურად განსხვავებული ინსტიტუტი, რომელიც დემოკრატიულობისა და დამოუკიდებლობის ნიშნით გამოირჩევა.

მართალია, საქართველოში ჩამოყალიბდა აუდიტორთა კორპუსი, მიღებულია კანონი “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” და “აუდიტორის ეთიკის კოდექსი”, მაგრამ მარტო კანონისა და კოდექსის ცოდნა ვერ განავითარებს აუდიტორულ საქმიანობას, თუ იგი შესაბამისი მეთოდური მითითებებით, სტანდარტებით და სრულყოფილი სახელმძღვანელოებით არ იქნა უზრუნველყოფილი. ეს პირველ რიგში შეეხება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც წარმოადგენენ მსოფლიო პრაქტიკაში საყოველთაოდ აღიარებულ აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელ ინსტრუმენტს და მათი დანიშნულებაა მეთოდოლოგიური ბაზის საფუძველზე შემუშავებული მექანიზმით და პროცედურებით აუდიტის განხორციელებისას ცალსახად გამოკვეთონ აუდიტის როლი, მნიშვნელობა, ამოცანები და მიზნები.

აუდიტორული საქმიანობის წარმატებით განვითარებისათვის უაღრესად მნიშვნელოვანია იმ ქვეყნების გამოცდილების ჯეროვანი შესწავლა, სადაც აუდიტორული საქმიანობა მრავალ ათეულ წელს ითვლის. პრაქტიკამ ცხადყო, რომ

აუდიტორული საქმიანობის ოპტიმალურად წარმართვის ძირითადი ფაქტორია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვა. როგორც არ უნდა იყოს ჩვენ მიერ შედგენილი აუდიტის სტანდარტები, მაინც უცხოეთის გამოცდილება უნდა გავითვალისწინოთ, ავირჩიოთ ცივილიზებულ ქვეყნების აუდიტის სტანდარტები და ამგვარად მივალწიოთ ქვეყანაში აუდიტის უნიფიცირებას საერთაშორისო მასშტაბით.

გასათვალისწინებელია, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა ახლა მკვიდრდება და ქართველ აუდიტორებს არა აქვთ ისეთი მრავალწლიანი პრაქტიკა, როგორც დასავლეთის ქვეყნების აუდიტორებს. ამის გამო საქართველოს აუდიტორები ვერ იქნებიან აღიარებული უცხოეთში იქამდე, სანამ ვერ დავამტკიცებთ, რომ აუდიტორული მომსახურება ხორციელდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებული წესებით. საგულისხმოა, რომ აუდიტორული საქმიანობა არის მაღალინტელექტუალური და ამის გამო სტანდარტებში არ განიხილავენ აუდიტის ჩატარების ხერხებსა და მეთოდებს; სტანდარტები მხოლოდ რეგლამენტირებას უკეთებენ აუდიტის განხორციელების თანმიმდევრობას, პროცედურებსა და შედეგების გაფორმებას. ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ცოდნა არ არის საკმარისი, შემდგომში აუცილებელია დოკუმენტების განუწყვეტელი აქტუალიზება და სრულყოფა, მასზე კომენტარებისა და სტანდარტების გამოყენების თეორიული და პრაქტიკული რეკომენდაციების შედგენა.

აუდიტის პრაქტიკის საერთაშორისო კომიტეტმა (IAPG) ბუდალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს (IFAG) სახელით გამოცემულ აუდიტის ჩატარების საერთაშორისო სტანდარტებში (IAG) შეიტანა ათ თემატურ ჯგუფად დაყოფილი აუდიტის 46 საერთაშორისო სტანდარტი და მომსახურების სტანდარტები.* მესამე ჯგუფში "ღაბმმმვა" № 300 სტანდარტად შეტანილია "აუდიტის ღაბმმმვა", რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, ასევე შესაბამისად ადაპტირებული სახით გამოიყენება სხვა ინფორმაციის აუდიტისათვის ან მასთან დაკავშირებული მომსახურებისათვის.

* აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები 1 და მე-2 ნაწილი, თბილისი, 1999 წ.

სტანდარტში მოცემულია ძირითადი პრინციპები და პროცედურები, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული ინსტრუქციები, განმარტებები და სხვა მასალები, რაც უნდა იქნეს აღქმული განმარტებებისა და სხვა მასალების კონტექსტში, რომლებიც უზრუნველყოფენ მათი გამოყენების წესებს. სტანდარტის შესავალში მითითებულია, რომ გამონაკლის შემთხვევაში აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ ჩათვალოს სტანდარტებიდან გადახვევა, რათა უფრო ეფექტურად განახორციელოს აუდიტის ამოცანა. ეს, აუდიტორმა, როგორც წესი, უნდა დაასაბუთოს. სამწუხაროდ, პრაქტიკაში არც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელები და არც აუდიტორები არ აქცევენ სათანადო ყურადღებას აუდიტის დაგეგმვას და ხშირად აუდიტი ისე ტარდება, რომ იგი წინასწარ არ არის დაგეგმილი.

აუდიტის დაგეგმვა აუდიტორებს შორისაც კი ხშირადაა მიჩნეული მარტივ საქმედ. თითქოს ყველასათვის ცნობილია, რა და როგორ უნდა შემოწმდეს, ობიექტურად კი ეს არის მხოლოდ აუდიტის დაგეგმვის პროცედურებზე ზედაპირული, გაიოლებული შეხედულება, რაც ზიანის მომტანია აუდიტის პროცესების სრულყოფის თვალსაზრისით, ვინაიდან იგი აუდიტორულ საქმიანობაში გარკვეულ კონსერვატივზმს ამკვიდრებს და ხელს უშლის აუდიტის მიზნებისა და ამოცანების განხორციელებას. აუდიტის დაგეგმვისადმი ასეთი ზედაპირული მიდგომა იმითაც არის განპირობებული, რომ ადრე საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტური რევიზიების ჩატარებისას რევიზორები რევიზიასთან დაკავშირებული პროცედურების დაგეგმვას იშვიათად ახორციელებდნენ ან ახორციელებდნენ ზოგადი დებულებების დონეზე და ისიც მხოლოდ იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, რაც რევიზიის დამნიშნავი უწყების ხელმძღვანელობას აინტერესებდა. აუდიტის დაგეგმვის საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრული მთელი რიგი წესები და მოთხოვნები სრულიად რადიკალური და უცხოა ადრე მოქმედი დოკუმენტური რევიზიების ჩატარების თეორიისა და პრაქტიკისაგან, მაგრამ შიში ახლის დანერგვის წინაშე არ უნდა გახდეს ხელშემშლელი პროგრესისათვის. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებმა აუდიტის დაგეგმვა ახალ

თეორიულ ბაზაზე დააფუძნეს. აუდიტის დაგეგმვისას დამოკიდებულების დაძლევა შესაძლებელია იმით, რომ აუდიტის დაგეგმვამ, როგორც აუდიტორული პროცედურების აუცილებელმა ატრიბუტმა, კუთვნილი ადგილი უნდა დაიკავოს. თუმცა ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ მისი შედგენა თემატიკისა და სტანდარტების სიმრავლით გამოირჩევა და სათანადო სირთულეებთან არის დაკავშირებული. აუდიტის დაგეგმვა ტყეადი, კრებსითი დატვირთვის ცნებაა და მისი მრავალგანზომილებიანი შინაარსი სახეებისა და ფორმების მრავალფეროვნების ერთობლიობას გულისხმობს.

აუდიტორი აუდიტორული შემოწმების დაგეგმიდან მის დამთავრებამდე იღებს მრავალ გადაწყვეტილებას, რომლებიც ერთობლიობაში აუდიტის ჩატარების სტრატეგიის შემუშავებაში აისახება. აუდიტის სტრატეგიას წარმოადგენს აუდიტის დაგეგმვისათვის ფართომასშტაბიანი გადაწყვეტილებების მიღება. ტერმინი “დაბეგმვა”, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით “აუდიტის დაბეგმვა”, შემდეგნაირად არის განმარტებული (მუხლი მე-3):

“დაბეგმვა ნიშნავს ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტორული შემოწმების მოსალოდნელი შედეგების ხანგრძლივობის დატალური მიდგომის შემუშავებას”.

აუდიტის დაგეგმვა აუდიტორული საქმიანობის მნიშვნელოვანი ეტაპია. როგორც ყველა სახის საქმიანობის სრულყოფილად დაგეგმვა, ისე აუდიტის დაგეგმვაც აუდიტორული შემოწმებისას წარმოადგენს ერთ-ერთ რთულ და აუცილებელ პროცესს. აუდიტის ხარისხიანად ჩატარება წარმოუდგენელია სტრატეგიის დამუშავების, დროის განსაზღვრისა და ბუღალტრული პროცედურების შემოწმების სრულყოფილად განხორციელების გარეშე, რომლებმაც მთლიანობაში უნდა უზრუნველყონ აუდიტის საიმედოობა, დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა და ინფორმაციის კონფიდენციალურობა.

აუდიტის დაგეგმვისას და მომზადებისას აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს სამეურნეო სუბიექტის უმთავრესი

მიმართულებები, თავისებურებები და საკითხთა ის წრე, რომელსაც განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს აუდიტის ჩატარებისას. ამასთანავე მიიღოს ინფორმაცია მართვის ორგანიზაციის ფორმებსა და მეთოდებზე, აღრიცხვა-ანგარიშგებაზე, შიდა სამეურნეო კონტროლზე, განსაზღვროს შემოწმებისა და კვლევის ობიექტები, წინასწარ შეაფასოს მართვისა და კონტროლის ძირითადი მიმართულებები, განიხილოს შიდა კონტროლის სისტემა, დაადგინოს ოპერაციათა ცალკეული ჯგუფების შემოწმების სიღრმე, ხარისხი და ხანგრძლივობა. დაგეგმვის დროს არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ შემოწმებისადმი მეთოდურ და ლოგიკურ მიდგომას, იძლევიან ინფორმაციას შესასრულებელ სამუშაოებზე, გამოვლენილ ნაკლოვანებებსა და მოსალოდნელ პრობლემებზე. აუდიტის მოცულობა დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე, აუდიტის სირთულეზე და დამკვეთის ბიზნესის ცოდნაზე.

აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს ისეთი პრინციპების დაცვას, როგორცაა კომპლექსურობა, უწყვეტობა და ოპტიმალურობა.

დაბეზმების კომპლექსურობა ნიშნავს, რომ აუდიტის დაგეგმვის ყველა ეტაპი უნდა იყოს ურთიერთდაკავშირებული და შეთანხმებული;

დაბეზმების უწყვეტობა გულისხმობს, რომ რთული სამეურნეო საქმიანობის შემოწმების დაგეგმვისას მოწვეული იქნებიან სპეციალისტები (ექსპერტები) და შემოწმებები უნდა ჩატარდეს რამდენიმე ეტაპად, რის გამოც აუდიტორმა დროულად უნდა გაუკეთოს კორექტირება გეგმას და პროგრამას; ამასთან ერთად განსაზღვროს მოსაწვევი სპეციალისტების კონტინგენტი. მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა შეუდგეს აუდიტორი აუდიტის საერთო გეგმისა და აუდიტორული შემოწმების პროგრამის შედგენას.

დაბეზმების ოპტიმალურობა გამოიხატება გეგმის მოქნილობაში და აუდიტის უფრო რაციონალური ვარიანტის შერჩევაში.

აუდიტორს ისეთი ცოდნა უნდა გააჩნდეს დამკვეთის ბიზნესზე, რომელიც საშუალებას მისცემს მას სწორად დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი იმ პერიოდისათვის მოქმედი აუდიტორული სტანდარტების შესაბამისად. აუდიტი უნდა დაიგეგმოს და ჩატარდეს პროფესიული სექტიციზმის პოზიციიდან. აუდიტორმა უსაფუძვლოდ არ უნდა ჩათვალოს დამკვეთი უპატიოსნოდ ან პატიოსნად, სანამ იგი ამაში ღრმად არ დარწმუნდება. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ იგი არ არის ვალდებული ითანამშრომლოს დამკვეთთან და განაგრძოს იმ დამკვეთის მომსახურება, რომელთან ურთიერთობაც არახელსაყრელია რაიმე მიზეზის გამო.

აუდიტში, ისე როგორც საქმიანობის სხვა სფეროში, მთელი რიგი საკითხების შეფასება სუბიექტურია და გამომდინარეობს აუდიტორის პროფესიული მსჯელობიდან. ამ საფუძველზე მიღებული შეფასებები აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა არგუმენტირება გაუკეთოს მოცემული კონკრეტული ორგანიზაციის აუდიტის ჩატარების საკუთარ მიდგომას, წინასწარი სამუშაოს მოცულობას, მის სიზუსტეს და სხვა ფაქტორებს.

პრაქტიკული გამოცდილება ცხადყოფს, რომ აუდიტის დაგეგმვაზე დროის დანახაჯი შეადგენს 5-10% იმ დროისა, რაც აუდიტის ჩატარებაზე იხარჯება. თუ აუდიტორი სამეურნეო სუბიექტთან პირველად მუშაობს, დაგეგმვაზე დახარჯული დრო გაცილებით მეტია. ამის მთავარი მიზეზია ის, რომ აუდიტის დაგეგმვის ბაზა მოითხოვს დამკვეთის საქმიანობის ღრმა ცოდნას, მისი ეკონომიკური სფეროს თავისებურებისა და პირობების გულმოდგინე შესწავლას. გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორული სამუშაოს ხარისხიანად დაგეგმარებაზე დროისა და ძალისხმევის დახარჯვა, აუდიტის პროცესში მიღწეული შედეგებიდან გამომდინარე, რამდენიმეჯერ მეტად ანაზღაურდება (სამუშაოს ხარისხის სრულყოფა, მის ჩატარებაზე დროის დანახარჯების შემცირება, უტყუარი შედეგების მიღწევა და სხვა).

სამეურნეო სუბიექტში აუდიტის დაწყებამდე აუდიტის დაგეგმვის სტანდარტები მოითხოვს ადეკვატურ დაგეგმვას. აუდიტორმა სრულყოფილი აუდიტის ჩატარების მიზნით

საგულდაგულოდ უნდა დაგეგმოს თავისი საქმიანობა სამ ძირითად ეტაპად:

- აუდიტის წინასწარი დაგეგმვა;
- აუდიტის საერთო (მთლიანი) გეგმის მომზადება;
- აუდიტის პროგრამების მომზადება და შედგენა.

ამ მონაცემებით დაგეგმილი აუდიტი საშუალებას აძლევს აუდიტორს, დამკვეთის საქმიანობაზე საკმარისი მტკიცებულებანი შეაგროვოს და მომავალში თავიდან აიცილოს მოსალოდნელი გაუგებრობები.

აუდიტის მიზნის ზუსტ ფორმირებას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, რადგან მან დამკვეთს უნდა მისცეს საშუალება, თავიდანვე გაიცნოს აუდიტის ჩატარების მიზანი, მისი სარგებლობა. ამიტომ, აუცილებელია, ზუსტად მიეთითოს, რომ აუდიტი მიზნად კი არ ისახავს უარყოფითი ფაქტების, მაკომპრომეტირებელი მასალების შეგროვებას, არამედ მისი მიზანია გამოავლინოს შიდა და გარე ფაქტორები, რომლებსაც გაეღწეა აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვასა და საერთოდ ეკონომიკურ მუშაობაზე, შეიმუშაოს მისი აღმოფხვრის წინადადებები, რათა შემდეგშიც არ იქნეს დაშვებული მსგავსი შეცდომები და სხვა. ყოველივე ეს საშუალებას მისცემს აუდიტორს დამკვეთთან დაამყაროს ურთიერთსანდო დამოკიდებულება.

აუდიტორისათვის აუდიტის დაგეგმვის წინასწარ ეტაპზე დიდი მნიშვნელობა აქვს საკმარისი რაოდენობის მტკიცებულებების მოპოვებას, რაც ხელს შეუწყობს მას, მინიმუმამდე დაიყვანოს სამართლებრივი ვალდებულებანი, ყოველივე ეს კი მას შეუნარჩუნებს კარგ რეპუტაციას როგორც მომხმარებელთა წინაშე, ისე აუდიტორული პროფესიის წარმომადგენლებში, რაც მას შემდგომში დაეხმარება დამკვეთის მოზიდვაში. ამ პირობების დაცვით და მაღალხარისხოვანი აუდიტის ჩატარებით აუდიტორი თავის საქმიანობას კარგ რეკომენდაციას უწევს.

1. სამუშაოს დაბეჭვვა

1.1. აუდიტის დაბეჭვვის ეტაპები

აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის სტადია წარმოადგენს საწყის და ნებისმიერ სამეურნეო სუბიექტთან მუშაობის მნიშვნელოვან ეტაპს. ამ სტადიაში იმისათვის, რომ აუდიტის ჩატარება შეესაბამებოდეს მის წინაშე მდგარ ამოცანას, ხოლო მიღებული დასკვნები ადეკვატურად ასახავდნენ დამკვეთის ფინანსურ მდგომარეობას, აუდიტორი ახორციელებს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესისა და საქმიანობის სფეროს შესწავლას, ანალიზს უკეთებს იმ გარეშე ფაქტორებს, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს მის სამეურნეო საქმიანობაზე, სწავლობს მის ინდივიდუალურ თავისებურებებს, არკვევს მიზნებს, რომლებმაც განაპირობა აუდიტორის მოწვევა, დამკვეთის ფინანსურ სტაბილურობას და მის ურთიერთობას წინა აუდიტორთან. გარდა ამისა, მან უნდა მოიპოვოს ინფორმაცია დამკვეთის ორგანიზაციული სტრუქტურის, მისი საწარმოს საქმიანობის თავისებურებების, მყიდველებთან და მიმწოდებლებთან ურთიერთობის, შეიღობილი და მასზე დამოკიდებული ორგანიზაციების რენტაბელობის, მიღებული მოგების განაწილების, შიდა კონტროლის სისტემისა და პერსონალის შრომითი ანაზღაურების პრინციპების შესახებ. ამ ინფორმაციის მოსაპოვებლად აუდიტორმა გარდა აუდიტორული პროცედურებისა, შეიძლება გამოიყენოს სხვა აუდიტორების, მეწარმეების და სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ მოწოდებული ინფორმაციაც.

აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს დამკვეთთან მუშაობის ხასიათი, მოცულობა და პირობები იმ პოზიციიდან, რომელიც აწყობს დამკვეთს და არ ეწინააღმდეგება აუდიტორული საქმიანობის ნორმატივებს, ანუ აუდიტორმა უნდა იქონიოს მკაფიო წარმოდგენა იმაზე, თუ რას მოელის მისგან დამკვეთი, რათა იგი არ აღმოჩნდეს წინააღმდეგობაში მოქმედ ნორმატიულ ბაზასთან.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საგულდაგულოდ

მოპოვებული მტკიცებულებებით მაღლდება აუდიტორის მუშაობის ეფექტიანობა და ამასთან ერთად, მისი ფინანსური შემოსავლიანობაც.

აუდიტორმა შემოწმება უნდა დაგეგმოს იმდაგეარად, რომ ჩატარებული სამუშაო იყოს ეფექტიანი, ხარისხიანი და შესრულდეს დათქმულ ვალებში. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში – “აუდიტის დაბეზმვა” აღნიშნულია, რომ: “აუდიტის სამუშაოს დაბეზმვა ხელს უწყობს ყურადღების სათანადო დათმობას აუდიტის მთავარ მომენტზე და კოტინცენური პრობლემების გამოკვეთას, რათა სამუშაო დროულად დასრულდეს“ (მუხლი მე-4).

აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციის, კოორდინაციისა და მოქმედების ეფექტიანობისათვის მიზანშეწონილია აუდიტის ჩატარების წინასწარი ელემენტები განხილულ იქნეს დამკვეთის ხელმძღვანელობასთან და მის პერსონალთან ერთად, რადგან აუდიტორი ზოგ შემთხვევაში აუდიტის მსვლელობისას დამკვეთთან ერთად ახორციელებს ერთობლივ ღონისძიებებს (ფასეულობათა ინვენტარიზაცია, შიდა კონტროლის მასალების გამოყენება და სხვა). მიუხედავად ამისა, აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ მას არ ეხსნება პასუხისმგებლობა აუდიტის საერთო გეგმისა და პროგრამის შედგენაზე.

1.2. აუდიტის ჩატარების საშუალებები

სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელმა, რომელიც ექვემდებარება საელდებულო აუდიტს ან თავისი ინიციატივით სურს ჩაატაროს აუდიტორული შემოწმება, უნდა გაუგზავნოს მის მიერ არჩეულ აუდიტურ ორგანიზაციას (ინდივიდუალურ აუდიტორს) აუდიტის ჩატარებაზე მოწვევის წერილი.

დამკვეთი წერილის გამოგზავნამდე აუდიტური ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) შესარჩევად დიდ მუშაობას ატარებს, რადგან ამჟამად აუდიტორული მომსახურეობის ბაზარი საკმაოდ გაჯერებულია, ამიტომ მას ფართო არჩევანი აქვს.

საერთოდ, პრაქტიკაში დამკვიდრდა, რომ გარდა აუდიტორულ მომსახურეობაზე სარეკლამო განცხადებებისა, აუდიტორის შერჩევა უფრო მეტად მესამე პირის რეკომენდაციებით ხდება.

მას შემდეგ, რაც პოტენციური დამკვეთი თავის არჩევანს შეაჩერებს კონკრეტულ აუდიტურ ფირმაზე (აუდიტორზე), აგზავნის წერილ-მოწვევას (ოფერტას)* აუდიტურ ფირმაში აუდიტორულ მომსახურეობაზე. წერილში ზუსტად უნდა აღინიშნოს ეკონომიკური სუბიექტის ზუსტი დასახელება, მისი ძირითადი მახასიათებლები და აუდიტის ჩატარების არსებითი მიზნები, პირობები.

აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) თავის მხრივ საზღვრავს დამკვეთთან მომავალი ურთიერთობის საკითხს და მისი დადებითად გადაწყვეტის შემთხვევაში ახორციელებს პროცედურებს სათანადო პასუხის – “გარიგების წერილის” მოსამზადებლად, რომლითაც დოკუმენტურად დაადასტურებს თანხმობას დამკვეთის მიერ წამოყენებულ პირობებზე და დამკვეთის მიმართ წაყენებულ იმ მოთხოვნებზე, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის სრულყოფილად ჩატარებას. ასეთი “გარიგების წერილის” გაგზავნა შემოწმებამდე აუდიტურ ფირმას (აუდიტორს) თავიდან ააცილებს გაუგებრობებს აუდიტორული შემოწმების დამამთავრებელ ეტაპზე.

აუდიტურმა ფირმამ უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტორს ნიშნავს აქციონერთა საერთო კრება. აუდიტორი აირჩევა ყოველწლიურად აქციონერთა მორიგე საერთო კრების მიერ. აუდიტორის კანდიდატურას საერთო კრებას წარუდგენს სამეთვალყურეო საბჭო.

ბარობის წერილის შედგენის საფუძველს წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტის მოთხოვნა აუდიტორულ მომსახურებაზე და მის საფუძველზე წინასწარი აუდიტორული პროცედურების განხორციელება. ასეთი გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია, რადგან, როდესაც აუდიტის ჩატარებაზე ფორმდება ხელშეკრულება, შეუძლებელია ხელშეკრულების ტექსტში აუდიტორზე (აუდიტურ ფირმაზე) მთელი მოცულობის საჭირო ინფორმაციის გადმოცემა. ეს ინფორმაციაა: საეარაუდო

* საერთაშორისო პრაქტიკაში ასეთ წერილს უწოდებენ ოფერტას (OFFER - ლათინურად ERTUS), რაც გარიგების შესახებ წინადადებას ნიშნავს.

სამუშაოების მოცულობა, ანგარიშსწორების მოწესრიგება და მოულოდნელად წამოჭრილი უამრავი წერილმანი საკითხების რეგულირების წესები, რომლებიც არ შეიძლება უყურადღებოდ იქნეს დატოვებული დამკვეთთან ურთიერთობის განსაზღვრისას. გარიგების წერილის მიზანია:

პირველი – აუდიტორმა (ფირმამ) უნდა წარუდგინოს დამკვეთს ინფორმაცია საკუთარ თავზე, მის პოტენციურ შესაძლებლობებზე, საქმიანობაზე, იმ მომსახურებაზე, რომელსაც აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) აღმოუჩენს დამკვეთს, უფლებამოსილებაზე იმ სფეროში, რომელიც უნდა მოიცვას აუდიტმა (საბანკო, სადაზღვევო ორგანიზაციათა, საბირჟო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების, ზოგადი). ასევე წერილში აღინიშნება ფირმის (აუდიტორის) ადგილმდებარეობა, მისამართი და ფირმის შესახებ საცნობარო ინფორმაცია. აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) პასუხისმგებელია, როგორც გარიგების წერილში მოცემული ინფორმაციის მართებულობაზე, ისე აუდიტორული მომსახურების ხარისხზე;

მეორე – განისაზღვრება მხარეების უფლება-მოვალეობა ერთმანეთთან ურთიერთდამოკიდებულებაში. დგინდება ის ინფორმაცია, რომელიც დამკვეთმა უნდა მიაწოდოს აუდიტორს და რომლის საფუძველზეც აუდიტორმა უნდა გააკეთოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მართებული და ობიექტური დასკვნა;

მესამე – განისაზღვრება მომსახურების საზღაურის, ანგარიშსწორების სისტემისა და იმ დამატებითი ხარჯების ანაზღაურების წესი და ოდენობა, რაც შეიძლება აუდიტის მსულებლობისას წარმოიშვას;

მეოთხე – მომსახურების ვადები, რომელიც ურთიერთშეთანხმებით განისაზღვრება და აისახება, როგორც ხელშეკრულებაში, ასევე აუდიტის გარიგების წერილში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში “**აუდიტის ჩატარების პირობები** (აუდიტორის ბარიბების წერილი)” განხილულია აუდიტორისა და დამკვეთის გარიგების პირობები, ის ცვლილებები, რომლებსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს

გარიგების შემდეგ, მისი რეგულირების წესები და წერილის შედგენის პრინციპები. სტანდარტში (მე-5 მუხლი) აღნიშნულია, რომ გარიგების წერილში:

“ორივეს - დამკვეთსაც და აუდიტორსაც აინტერესებს, რომ აუდიტორმა გარიგების წერილი გაბზავნოს აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული გარიგებასთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაუგებრობა. გარიგების წერილი დოკუმენტურად ადასტურებს აუდიტორის მიერ აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობას, აუდიტის მიზანსა და მასშტაბს, დამკვეთის მიმართ აუდიტორის მოვალეობას და ყოველგვარი ანგარიშის ფორმას“.

აუდიტორული გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი შეიძლება ცალკეული დამკვეთისათვის განსხვავებული იყოს, მაგრამ წერილში აუცილებლად უნდა იყოს მითითებული:

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- აუდიტის მასშტაბი იმ შესაბამისი კანონმდებლობის, ინსტრუქციების ან პროფესიული ორგანოების გადაწყვეტილებების მინიშნებით, რომელთაც ექვემდებარება აუდიტორი;
- ნებისმიერი ანგარიშის ან გარიგების შედეგების ამსახველი სხვა დოკუმენტები;
- დაფიქსირდეს ის ფაქტი, რომ აუდიტი ტესტური ხასიათისაა და სხვა თანმდევი შეზღუდვების, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის ან შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შეზღუდვის გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შესაძლებელია აღმოუჩენელი დარჩეს არსებითი უზუსტობების გარკვეული ნაწილი;
- შეუზღუდავად იქნეს მიწოდებული აუდიტთან დაკავშირებით მოთხოვნილი ყოველგვარი ჩანაწერი, დოკუმენტაცია და სხვა ინფორმაცია.

წინასწარ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების

დამთავრების შემდეგ, აუდიტორის შეხედულებისამებრ, წერილს შეიძლება დაემატოს შემდეგი საკითხები:

- აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული ღონისძიებები;
- ხელმძღვანელობისაგან აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის წერილობითი დადასტურების მიღების ვადები;
- თხოვნა დამკვეთის მიმართ, რომ დაადასტუროს გარიგების წერილის პირობები გარიგების წერილის მიღების შესახებ შეტყობინებით;
- ნებისმიერი სხვა წერილის ან ანგარიშის აღწერა, რომლის შედგენასაც აპირებს აუდიტორი დამკვეთისათვის;
- შეთანხმება სხვა აუდიტორების ან ექსპერტების ცალკეული საკითხების აუდიტორული შემოწმებისათვის მოწვევის შესახებ;
- შეთანხმება, რომელიც ეხება შიდა აუდიტორების ან დამკვეთის სხვა თანამშრომლების აუდიტში მონაწილეობას,

ამ ჩამონათვალის გაცნობისას, ბუნებრივად იბადება კითხვა, “გააქნობს კი დამკვეთი აუდიტორს იმ ჩამონათვალის ამსახველ დოკუმენტებს ხელშეკრულების ფორმალურად გაფორმებამდე?” ქართველი მეწარმეები, რომლებიც აუდიტორის მომსახურებით სარგებლობენ, ჩვეულებრივ ზღუდავენ საკუთარ საიდუმლოებაზე ინფორმაციის გაცემას, ეს კი აფერხებს საჭირო მონაცემების მიღებას და, აქედან გამომდინარე, აუდიტის სრულყოფილად დაგეგმვას, მაგრამ დამკვეთები არ ითვალისწინებენ, რომ მათ მიერ აუდიტორისათვის ინფორმაციის მიწოდება არ არის სარისკო, რადგან აუდიტორის მიერ წარდგენილი გარიგების წერილი დამკვეთს აძლევს სრულ გარანტიას ინფორმაციის კონფიდენციალურობაზე, ხოლო მისი გამჟღავნება ითვალისწინებს ქონებრივ და სხვა სახის პასუხისმგებლობას საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობისა და დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად (საქართველოს კანონი “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, მუხლი 24-ე).

დასავლეთის ქვეყნებში ეს პრობლემა არ არსებობს, რადგან აუდიტორები ძალიან მკაცრად იცავენ თავიანთ პროფესიულ ქმედებებს. თვითონ ის ფაქტი, რომ აუდიტს ატარებს რომელიმე

ცნობილი აუდიტორი ფირმა, უკვე თავისთავად უკეთებს ორივე მხარეს კარგ რეკომენდაციას და ამიტომ უმრავლესობა აუდიტორებისა და დამკვეთებისა, საკუთარი რეპუტაციის განმტკიცებისათვის ყველაფერს აკეთებს იმისათვის, რათა ურთიერთქმედების პირველივე ეტაპზე დამყარდეს საქმიანი და უკომპლექსო ურთიერთობა.

საქართველოში აუდიტორული მომსახურების ბაზარი თავისი განვითარების საწყის სტადიაშია. სამწუხაროდ, დღეს აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) უმრავლესობა სამუშაოს დაკარგვის შიშით მიდის ნებისმიერ კანონიერ თუ უკანონო დათმობაზე. ალბათ, დროთა განმავლობაში ეს საკითხიც დარეგულირდება და აუდიტორები მათთვის არახელსაყრელი პირობების შეთავაზების შემთხვევაში იძულებული იქნებიან უარი თქვან იმ დამკვეთების მომსახურებაზე, რომელთაც არ უნდათ “ყველა კარტის გახსნა” მათ წინაშე, ანდა შემოწმების შედეგები დაგეგმონ ყველაზე პესიმისტური შეფასებიდან გამომდინარე და შესაძლებელია, დამკვეთს წაუყენონ შემდეგი პირობები: ამ ინფორმაციის მიუწოდებლობის გამო სრულიად შესაძლებელია გაძვირდეს აუდიტორული მომსახურება (ინფორმაციის მოსაპოვებლად) ან უარი ითქვას აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე.

პრაქტიკულად დამკვეთთან მუშაობა შემდეგნაირად რეგულირდება: აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) აგზავნის პოტენციურ კლიენტთან სპეციალისტების ჯგუფს გამოკვლევაზე, რაც შეიძლება გაგრძელდეს რამდენიმე საათიდან (მცირე საწარმოს სუბიექტისათვის) ერთ კვირამდე. გამოკვლევების შედეგების საფუძველზე აუდიტორმა პირველ რიგში უნდა გადაწყვიტოს თანახმაა თუ არა, რომ შეუდგეს მუშაობას. თუ აუდიტური ფირმა გაარკვევს, რომ სრულყოფილი აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად დამკვეთმა უნდა აღადგინოს ბუღალტრული ანგარიშგება ან უკვე წინასწარი დაგეგმვის სტადიაში აღმოჩნდება ფაქტები, რომლებიც ეჭვის ქვეშ აყენებენ დადებითი აუდიტორული დასკვნის მომზადების საშუალებას, ან თუ წარმოიქმნება ეჭვი, რომ დამკვეთი არ არის მზად წარუდგინოს

აუდიტორებს ყველა აუცილებელი ინფორმაცია, ან არსებობს ეჭვი დამკვეთის გადახდისუნარიანობაზე, ამ შემთხვევებში აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელებს მართებთ გონივრული გადაწყვეტილების მიღება დამკვეთთან მუშაობის შესაძლებლობაზე.

აუდიტორმა ფირმამ (აუდიტორმა) დღევანდელი კონკურენციის პირობებში ძნელია მოიპოვოს და შეინარჩუნოს დამკვეთი. მიუხედავად ამისა, მან ღიდი სიფრთხილით უნდა განსაზღვროს, თუ როგორი დამკვეთია მისთვის მისაღები. აუდიტორ ფირმაზე (აუდიტორზე) იმდენად ღიდი იურიდიული და პროფესიული პასუხისმგებლობაა დაკისრებული, რომ დამკვეთმა, რომელსაც პატიოსნება აკლია ან გამუდმებით დაეობს აუდიტის ჩატარების მართებულობისა თუ ჰონორარის მოცულობაზე, შესაძლებელია ისეთი პირობები შეუქმნას ფირმას (აუდიტორს), რომელიც თავის სამუშაო ღირებულებას გადააჭარბებს.

დამკვეთთან გაფორმებულ ხელშეკრულებაში წინასწარი დაგეგმვის ღირებულება შეეა აუდიტის ჩატარების საერთო ღირებულებაში, მაგრამ შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს დამკვეთისაგან გარკვეული თანხის წინასწარი ანაზღაურებაც, რადგან წინასწარი გაცნობის სტადიაში ზოგიერთმა დამკვეთმა შესაძლებელია ისარგებლოს რამდენიმე აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის მონაცემებიდან გამომდინარე მისთვის საჭირო უფასო კონსულტაციით.

სწორად შედგენილ გარიგების წერილზე დიდად არის დამოკიდებული აუდიტორული შემოწმების ჩატარების ხარისხი, აუდიტორსა და დამკვეთს შორის უკონფლიქტო ურთიერთდამოკიდებულება, ამიტომ გარიგების წერილის შედგენამდე აუდიტორმა შეძლებისდაგვარად უნდა გაიზიაროს დამკვეთის სურვილი და დაეხმაროს მას თავისი შეკვეთის სწორად გაფორმებაში.

ამავე დროს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა – დამკვეთი ყოველთვის ვერ აცნობიერებს აუდიტორული შემოწმების მიზანსა და ამოცანებს და იმ მოთხოვნებს, რაც მას და სხვა დანარჩენ მუშაკებს მოეთხოვებათ “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” კანონის მე-14, 23-ე, 24-ე მუხლების

შესაბამისად, ამიტომ შემოწმების დროს წარმოქმნილი კონფლიქტების თავიდან ასაცილებლად ყველა ეს და აუდიტორულ შემოწმებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები სრულყოფილად უნდა აისახოს გარიგების წერილში.

სტანდარტს – “აუდიტის ჩატარების პირობები (აუდიტორული ბარიბების წერილი)” თან ერთვის წერილის ნიმუში (დანართი № 1), რაც რეკომენდებულია აუდიტორის მიერ სახელძღვანელოდ წერილში შესატანი საკითხების მოსამზადებლად. ამასთანავე, ზოგ შემთხვევაში კონკრეტული მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად, მიზანშეწონილია ამ წერილის ადაპტირება.

1.3. აუდიტის ჩასატარებლად სპეციალისტების შერჩევა

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტურმა ფირმამ აუდიტორული ვალდებულებების შესასრულებლად, კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტის მასშტაბის გათვალისწინებით, გულდასმით უნდა შეარჩიოს აუდიტორი. მცირე მასშტაბის აუდიტისათვის საკმარისია ერთი-ორი აუდიტორი, ხოლო დიდი მოცულობის აუდიტორული შემოწმების შემთხვევაში, აუდიტორთა რაოდენობა იზრდება, ამასთანავე გათვალისწინებული უნდა იქნეს, როგორც ტექნიკური, ისე სხვადასხვა დარგის სპეციალისტების მოწვევა.

ომისათვის, რომ დაკმაყოფილდეს დადგენილი სტანდარტების მოთხოვნები და უზრუნველყოფილი იქნეს აუდიტის ეფექტურობა, მნიშვნელოვანია სწორად იქნეს შერჩეული პერსონალი, რომელიც აუდიტორულ ვალდებულებებს შეასრულებს. აუდიტისათვის სპეციალისტის შერჩევა ერთ-ერთი გადამწყვეტი ფაქტორია სრულყოფილი აუდიტის ჩასატარებლად და იგი ირჩევა კონკრეტული დამკვეთის სპეციფიკისა და მოთხოვნების გათვალისწინებით. აუდიტორის შერჩევისას პირველ რიგში გასათვალისწინებელია ის მოთხოვნები, რაც განსაზღვრულია “აუდიტის ეთიკის კოდექსით” აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობის შეფასებისას. ამ შემთხვევაში აუდიტორი უპირველესად უნდა დარწმუნდეს, რომ მის მიერ არჩეული

კანდიდატურა უზრუნველყოფს იმ მოთხოვნებს, რაც “აუდიტორის ეთიკის კოდექსის” მესამე მუხლით არის განსაზღვრული.

“აუდიტორი მოვალეა უზრუნველყოს დამკვეთისათვის აუდიტორული მომსახურების სათანადო პროფესიული დონე, ამიტომ იგი დარწმუნებული უნდა იყოს საკუთარ კომპეტენტურობაში”.

“აღებული ვალდებულებების კეთილსინდისიერად და პროფესიულ დონეზე ჩასატარებლად აუდიტორს უნდა ბაზნდეს საკმაო ცოდნა და გამოცდილება”;

“აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს ისეთი საქმიანობისაგან, რაშიც ის არ არის კომპეტენტური ან არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო ატმოსფეროს”.

გარდა ამისა, აუდიტორი კარგად უნდა ერკვეოდეს სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკაში და შეთავაზებული სამუშაო არ უნდა აღემატებოდეს მისი მომზადების დონეს. აუდიტორის გამოცდილება და მომზადება უნდა შეფასდეს აუდიტის ღირებულებასთან კავშირში და უნდა აკმაყოფილებდეს სამუშაოს შესრულების სასურველ დონეს.

ამასთან ერთად აუდიტორმა ფირმამ უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარებისათვის ამა თუ იმ სპეციალისტის აუცილებელი ოპტიმალური სამუშაოს დროის ბიუჯეტი. დროის ბიუჯეტის განსაზღვრისას გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორული შემოწმების განსაკუთრებული გაჭიანურება აქვეითებს ინფორმაციის აქტუალობას, ასევე არარაციონალურია დროის ბიუჯეტის შემცირება, რადგან ეს უკანასკნელი არ იძლევა საშუალებას, რომ დამკვეთის საქმიანობის ყველა სფერო მოიცვას, საგულდაგულოდ შეაფასოს უარყოფითი და დადებითი ფაქტორები, განიხილოს პირველადი და საადრიცხვო დოკუმენტაციის საკმარისი რაოდენობა და დარწმუნდეს დოკუმენტების მართებულობაში.

აუდიტორული შემოწმება ზოგ შემთხვევაში საჭიროებს სპეციალური საკითხების შესწავლას, ამიტომ შეიძლება აუცილებელი გახდეს სპეციალისტებთან კონსულტაცია და ამ მიზნით სპეციალისტის ან ექსპერტის მოწვევა. ამისათვის კი საჭიროა აუდიტორს ჰქონდეს საკმარისი ცოდნა დამკვეთის

ბიზნესის შესახებ, რათა დაადგინოს ამა თუ იმ სპეციალისტის კონსულტაციის საჭიროება. ამ კონტინგენტის მოწვევით აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ კონსულტაციებით მიღებული დასკვნები და შესრულებული სამუშაოს მასშტაბები აუდიტის მიზნების ადეკვატურია. აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ჩასტარებლად, მისი რომელიმე სფეროს შესასწავლად მოიწვევს სხვადასხვა დარგის სპეციალისტებს, საჭიროა დარწმუნდეს ამ სპეციალისტის დამოუკიდებლობაში დამკვეთთან მიმართებით.

აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელობა აუდიტორის შერჩევისას უნდა დარწმუნდეს, რომ მის მიერ შერჩეული აუდიტორი დამოუკიდებელია დაკვეთის მიმართ. შერჩეული აუდიტორის დამოუკიდებლობის განსაზღვრისას აუცილებელია მკაცრად იქნეს დაცული ის აკრძალვები, რომელიც კანონის – “საქართველოს კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” 21-ე მუხლით არის განსაზღვრული და არ დაუშვას ისეთი აუდიტორები შემოწმებაზე, რომელთაც აუდიტის ჩატარება ეკრძალებათ, კერძოდ:

ა) აუდიტორები, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე ხელმძღვანელის ახლო ნათესაეები არიან;

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

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

დ) აუდიტორები, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შვილობილი საზოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკები ან თანამესაკუთრენი არიან.

სამეურნეო სუბიექტთან წინასწარი დაგეგმვის ეტაპის შედეგების საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილებების შემდეგ აუდიტურ ფირმას (აუდიტორს) შეუძლია შეუდგეს საერთო გეგმისა და აუდიტორული შემოწმების პროგრამის შედგენას.

2. აუდიტის საერთო გეგმა

2.1. საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამის მომზადების პრინციპები

მას შემდეგ, რაც აუდიტური ფირმა (აუდიტორი) მიიღებს დამკვეთისგან თანხმობის წერილს აუდიტის ჩატარებაზე, მზადდება აუდიტის ჩატარების საერთო გეგმა და აუდიტის პროგრამა, რომლის საფუძველს წარმოადგენს წინასწარი დაგეგმვის სტადიაში მოპოვებული ინფორმაცია, რაც ნაწილობრივ ასახულია დამკვეთის სახელზე გაგზავნილ გარიგების წერილში.

საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამის შედგენის საწყის ეტაპზე რეკომენდებულია ჩატარდეს ანალიზური პროცედურები, რომლებიც ეხმარება აუდიტორს გამოავლინოს აუდიტის მნიშვნელოვანი სფეროები და ამით უკეთესად დაგეგმოს სამუშაო. ეს შეიძლება იყოს, მაგალითად, შესამოწმებელი ბუღალტრული ანგარიშგების მაჩვენებლების შედარება წინა პერიოდის ანალოგიურ მონაცემებთან იმ პოზიციის გამოყოფით, რომელსაც აქვს მნიშვნელოვანი გადახრები. შემოწმების მსუფთაობისას აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ანალიზური პროცედურები, ამიტომ ეს პროცედურებიც აუცილებლად უნდა დაიგეგმოს, რადგან აუდიტორული შემოწმებისას ანალიზური პროცედურები დიდ როლს ასრულებს, რამდენადაც იგი წარმოადგენს აუდიტორული პროცედურების სახესხვაობას და აუდიტორული მტკიცებების საფუძველს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის – “აუდიტორული მტკიცების” მე-4 მუხლის მიხედვით:

“აუდიტორული მტკიცებები არის ინფორმაცია, რომელსაც ფლობს აუდიტორი და რომლის საფუძველზეც ბაკითაბულ დასკვნასაც ეყრდნობა აუდიტორული დასკვნა, აუდიტორული მტკიცებები მოიცავს პირველად დოკუმენტებს და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლებიც საფუძველად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აბრეშვი სხვა ფასირობიდან მოკრეშვილ შესაბამის ინფორმაციას”.

აუდიტორმა (აუდიტურმა ფირმამ) უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტორული მტკიცების საიმედოობის ხარისხზე გავლენას

ახდენს მისი მოპოვების წყაროები, კერძოდ, შიდა წყაროებიდან არის მტკიცებები მიღებული თუ გარეშე წყაროებიდან, აგრეთვე მისი ხასიათი: მტკიცებები ვიზუალური ხასიათისაა, დოკუმენტური თუ ზეპირი. ამიტომ ანალიზური პროცედურების სწორად განხორციელებას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება.

აუდიტორული მტკიცებების საიმედოობა დამოკიდებულია სხვადასხვა გარემოებაზე; მათი საიმედოობის ხარისხის შესაფასებლად შეიძლება გამოდგეს შემდეგი გარემოებები:

- გარეშე წყაროებიდან მიღებული აუდიტორული მტკიცებები (მაგ., მესამე მხარისაგან მიღებული დამამტკიცებელი საბუთები) უფრო საიმედოა, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტის შიგნით მოპოვებული;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შემუშავებული აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა მაშინ, როდესაც შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები ეფექტიანად მუშაობს;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა, ვიდრე სამეურნეო სუბიექტისაგან მიღებული მტკიცებები;
- დოკუმენტის ან წერილობითი ფორმით წარმოდგენილი აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა, ვიდრე ზეპირი სიტყვიერი მტკიცებები.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტორული მტკიცებები უფრო დამაჯერებელია, როდესაც იგი სხვადასხვა ხასიათისაა და სხვადასხვა წყაროებიდან არის მიღებული. ასეთ შემთხვევებში აუდიტორს ეძლევა მათი შედარების საშუალება, ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცება არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მიღებულს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს მესამე პროცედურა, რომელიც უზრუნველყოფს ამ შეუსაბამობის თავიდან აცილებას.

აუდიტორული მტკიცებულების მისაღებად აუდიტორმა უნდა შეასრულოს აუდიტორული პროცედურები, რომელშიც იგულისხმება აუდიტორული საქმიანობის კონკრეტული თანმიმდევრობა, რაც აუცილებელია ასეთი მტკიცებულების მისაღებად. აუდიტორული პროცედურების ერთ-ერთი წყაროა

კონტროლის საშუალებათა ტესტები, რომლებიც დაწერილებით არის განხილული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში – “რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი”. ბუღალტრული ანგარიშგებისა და შიდა კონტროლის სისტემაზე ინფორმაციის მიღება შესაძლებელია როგორც შესაბამისი დოკუმენტაციის ანალიზის შედეგად, ისე ხელმძღვანელობასთან საუბრებით და ამ სფეროში დასაქმებული პერსონალის გამოკითხვით. იმ ინფორმაციის ხარისხი, რომლითაც აღწერილია ანგარიშის სისტემა, დამოკიდებულია თვით სისტემის სიდიდესა და სირთულეზე, აგრეთვე იმაზე, თუ აუდიტორი რა მოცულობით აპირებს დასკვნებში დაეყრდნოს დამკვეთის კონტროლის შედეგებს. შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის შეფასებისას აუდიტორი მიზნად ისახავს საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრებას იმ შემთხვევისათვის, როდესაც საჭირო გახდება დაყრდნობა შიდა კონტროლზე და ბუღალტრულ აღრიცხვაზე. საერთო გეგმისა და აუდიტორული შემოწმების მომზადებისას აუდიტორმა უნდა დაადგინოს არსებითობის ხარისხი (დამკვეთის ბუღალტრული ანგარიშგების მომზადების სიზუსტის ხარისხი იმ საზღვრებში, რომლებიც შეიძლება ჩაითვალოს სარწმუნოდ).

ამასთან ერთად გეგმის და პროგრამის შედგენისას გასათვალისწინებელია ის, რომ აუდიტორი დამოუკიდებელია აუდიტის მეთოდებისა და წესების არჩევაში, თუმცა ამავე დროს დაკისრებული აქვს მთლიანი პასუხისმგებლობა საერთო გეგმისა და პროგრამის მონაცემების სწორად შედგენაზე და შესაბამისად – საბუღალტრო შედეგებზე. ამასთანავე, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ არც დამკვეთს, არც საგადასახადო ინსპექციას არა აქვს უფლება მიუთითოს აუდიტორს, რა უნდა შეამოწმოს შემოწმების მსვლელობისას, რას უნდა მიაქციოს განსაკუთრებული ყურადღება და ა.შ. ამას ყველაფერს წყვეტს აუდიტორი დამოუკიდებლად ჩასატარებელი აუდიტის ნორმატიული დოკუმენტებისა და თავისი გამოცდილებისა და ცოდნის საფუძველზე.

2.2. აუდიტის საერთო გეგმის მომზადება

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი დაამთავრებს საერთო გეგმისა და პროგრამის ძირითადი პრინციპების განსაზღვრას, იგი იწყებს აუდიტის საერთო გეგმის შემუშავებას. აუდიტორი ამ ეტაპზე ახორციელებს სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესისა და საქმიანობის სფეროს შესწავლას, შეიმუშავებს სამუშაოს მოცულობისა და ხასიათის სტრატეგიას, რომელის შესრულებაც აუცილებელია შემოწმების პერიოდში და სხვა. მაშასადამე, “აუდიტის საერთო გეგმა” წარმოადგენს იმ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის ერთობლიობას, რომელიც გასათვალისწინებელია აუდიტის თავისებურებებისა და მსვლელობის განსაზღვრისას. აუდიტის საერთო გეგმის შედგენის მნიშვნელობაზე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში – “აუდიტის დაბეჭდვა” (მუხლი მე-8) აღნიშნულია:

“აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად გააფორმოს საერთო აუდიტის გეგმა, სადაც აღწერილი იქნება აუდიტის მოსალოდნელი მასშტაბები და მისი წარმართვის პროცესი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის გეგმა საკმაოდ დეტალურად უნდა იყოს შედგენილი, რათა გამოდგეს სახელმძღვანელოდ აუდიტის პროგრამის შემუშავების საქმეში. მისი ფორმა და შინაარსი შეიძლება იცვლებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ზომის მიხედვით, აუდიტის სირთულის, აუდიტორის მიერ გამოყენებული სპეციფიკური მეთოდოლოგიისა და ტექნოლოგიის მიხედვით“.

გეგმის შედგენისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის ფაქტი, რომ, თუ დამკვეთთან აუდიტორული შემოწმება ტარდება განმეორებით, აუცილებლად უნდა შეისწავლოს ადრე ჩატარებული აუდიტის მასალები, ასევე განიხილოს დამკვეთის საქმიანობის ის ცვლილებები, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაში და აღრიცხვის სისტემაში დროის ამ მონაკვეთში. ამასთანავე შეისწავლოს ის პრობლემები, რომელთა დაძლევაც მოუხდათ აუდიტის ჩატარების შემდეგ, შეაფასოს, თუ რა ზომებია გატარებული საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ იმ ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად და რეკომენდაციების შესასრულებლად, რომლებიც აღნიშნული იყო

ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე აუდიტორის მიერ დამკვეთის ხელმძღვანელობისადმი მიწერილ წერილში.

აუდიტორმა საერთო გეგმაში უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის ჩატარების ვადები და გრაფიკი. სწორად გაანაწილოს შრომის რეალური დანახარჯები. ამ მხრივ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული ღრობის ის დანახარჯები, რაც აუდიტორული დასკვნის საფუძველზე ვრცელი წერილობითი ანგარიშის მომზადებას დასჭირდება.

აუდიტის საერთო გეგმა კონკრეტულ დამკვეთთან მუშაობის დაწყებამდე უნდა შედგეს, ამასთანავე, აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტორმა შესაძლოა მუშაობის პროცესში საერთო გეგმაში კორექტივები შეიტანოს. გეგმაში შეტანილი ცვლილებები, აგრეთვე მათი გამომწვევი მიზეზები აუდიტორის მიერ დაწერილებით უნდა იქნეს დოკუმენტირებული.

პრაქტიკაში აუდიტის დაგეგმვის ძირითად ეტაპებად მიჩნეულია:

- აუდიტორული ანგარიშგების მოცულობაზე და ხასიათზე მართებული წარმოდგენის მიღება;
- გადაწყვეტილების მიღება სამუშაოს შესრულების შესაძლებლობაზე;
- აუდიტისათვის სპეციალისტებისა და სამუშაო ღრობის ბიუჯეტის წინასწარი მომზადება;
- დამკვეთის ბიზნესზე მართებული ინფორმაციის მიღება;
- აუდიტორული შემოწმების არაეფექტიანობის შემთხვევაში რისკის წინასწარი შეფასება;
- დამკვეთთან აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმება;
- კონტროლის რისკის შეფასება;
- აუდიტის მიზნებისათვის არსებითობის დონის განსაზღვრა;
- აუდიტორული რისკის შეფასება;
- აუდიტორულ რისკზე მისი შემადგენელი ელემენტების გავლენის ხარისხის განსაზღვრა;
- აუდიტის სხვადასხვა სტრატეგიების შრომატევადობის ხარისხის შეფასება;
- აუდიტის პროგრამის შედგენა და სამუშაო ღრობის ბიუჯეტის დაზუსტება.

ამ ეტაპზე აუდიტორმა დამკვეთთან ერთად უნდა განიხილოს სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და პირობები. აუდიტორს უნდა ჰქონდეს წარმოდგენა, თუ რას ელოდება მისგან დამკვეთი, გაერკვეს მესაკუთრეების მოთხოვნებში; აგრეთვე აუდიტორს ყურადღების მიღმა არ უნდა დარჩეს ის გარემოება, თუ რა ღონისძიებების განხორციელებას აპირებს დამკვეთი აუდიტის შედეგებზე.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით აუდიტის საერთო გეგმის შემუშავებისას რეკომენდებულია აუდიტორმა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- დამკვეთის საქმიანობის (ბიზნესის) ცოდნა;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა;
- რისკი და არსებობა;
- კროცელურების ხასიათი, მოცულობა და შესრულების ვადები;
- კოორდინაცია, ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შამოწმება-ანალიზი;
- სხვა აუდიტორთა ჩართვა ფილიალებში, განყოფილებებში, შვილობილ ორგანიზაციებსა და ქვედანაყოფებში აუდიტის ჩატარებაზე;
- სხვა საკითხები.

წარმოდგენილი ჩამონათვალი სარეკომენდაციო ხასიათისაა, რაც უფლებას აძლევს აუდიტორს, რომ მან შეიმუშაოს სხვაგვარი დოკუმენტებიც. ყველაფერი ეს იმაზე მიუთითებს, რომ შემოთავაზებული ჩამონათვალი მოცემული სახით პრაქტიკული გამოყენებისათვის გამოსადეგია, ამასთან ერთად საშუალებას აძლევს აუდიტორს, მისი პრაქტიკული გამოცდილებიდან გამომდინარე, საჭიროებისამებრ დააზუსტოს და შეავსოს იგი. მიუხედავად ამისა, სასურველია აუდიტის გეგმის შედგენისას ეიხელმძღვანელოთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილი სქემის მიხედვით, რათა თანდათანობით შეეძლოთ ჩვენი მუშაობის ხარისხის მისადაგება საერთაშორისო მოთხოვნებთან.

2.3 დამკვეთის სამეწარმეო (ბიზნესის) საქმიანობის ცოდნა

იმისათვის, რომ აუდიტის ჩატარება მის წინაშე მდგარ ამოცანებს შეესაბამებოდეს, ხოლო მიღებული დასკვნები ადეკვატურად ასახედეს დამკვეთის საქმიანობის მდგომარეობას, აუდიტორი ვალდებულია შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის სპეციფიკა, მისი ორგანიზაციული სტრუქტურა, გაეცნოს იურიდიულ ვალდებულებებსა და შეაგროვოს სხვადასხვა სახის ინფორმაცია. ასეთი ინფორმაცია აუდიტორს საშუალებას მისცემს აუდიტი დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტორული სტანდარტების შესაბამისად, ასევე დროულად გაერკვეს არსებულ ვითარებაში, რაც ხელს შეუწყობს საფინანსო ანგარიშგების ხარისხიანად შემოწმებას. აუდიტის პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ ინფორმაციას დამკვეთის საქმიანობაზე უკეთ ფლობენ აუდიტორი ფირმები, ვიდრე რიგითი აუდიტორები, რომლებიც აუდიტორულ შემოწმებას ახორციელებენ.

დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის მოპოვებას რომ დიდი მნიშვნელობა აქვს, ამას ადასტურებს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი – “დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის ცოდნა“, სადაც (მუხლი მე-2) ეს მოთხოვნა ჩამოყალიბებულია შემდეგი რედაქციით:

“ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისათვის აუდიტორს აუცილებლად უნდა გააჩნდეს ან უნდა შეიძინოს ცოდნა დამკვეთის (სამეურნეო სუბიექტის) ბიზნესის შესახებ იმ საკმარისი მოცულობით, რომელიც საშუალებას მისცემს აუდიტორს დაადგინოს და განსაზღვროს მოვლენები და პრაქტიკული საქმიანობა, ამან, აუდიტორის აზრით, შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შემოწმებაზე ან აუდიტორულ დასკვნაზე (ანგარიშზე). ამგვარი ცოდნა აუდიტორის მიერ გამომიყენება შინაგანი რისკისა და შიდა კონტროლის რისკის შეფასებისას, აუდიტორული პროცედურების შინაარსის, ვადებისა და მასშტაბის განსაზღვრისას“.

აუდიტორმა დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ

უნდა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც მას საშუალებას მისცემს სრულყოფილად დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი აუდიტორული სტანდარტების მიხედვით. რეკომენდებულია დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობაზე ინფორმაციის მოპოვებისას აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს შემდეგ საკითხებს:

- ზოგად ეკონომიკურ ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაზე;
- საწარმოს მნიშვნელოვან თავისებურებებს, მისი საქმიანობის ფინანსურ მაჩვენებლებს;
- წინა აუდიტის შედეგებს და მის შემდგომ მომხდარ მოვლენებს;
- მმართველი პერსონალის სხვადასხვა სახის ქმედებებს იმ თვალსაზრისით, რომ გამოირიცხოს ცრუ ინფორმაციის მიღების რისკი;
- კანონებს, დებულებებს, ცირკულარულ წერილებს, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;
- სამეურნეო სუბიექტის მიერ შედგენილი საქმის წარმოების დოკუმენტებს (სხდომის და კრების ოქმები, მასალები, რომლებიც ეგზავნება აქციონერებს ან საკანონმდებლო ორგანოებს და სხვა).

ამ მრავალფეროვან ინფორმაციას, ბუნებრივია, წყაროებიც სხვადასხვა აქვს.

აუდიტორები ინფორმაციას იღებენ საწარმოს ხელმძღვანელ პირებთან და სპეციალისტებთან საუბრებიდან, დამკვეთის იურისტებისაგან, ეკონომისტებისაგან, ბუღალტერებისაგან და სხვადასხვა სფეროში დასაქმებულ პირებისაგან, რომლებიც განაგებენ ან იცნობენ ამ დარგს, აგრეთვე მიმწოდებლებისგან, მომხმარებლებისგან და კონკურენტებისაგან. ინფორმაციის წყარო შეიძლება იყოს სპეციფიკური მონაცემები, სხვა სპეციალისტების კვლევის შედეგები, პრესის მასალები და წინა აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტები. ყურადღება უნდა მიექცეს წინა წლების სამუშაო დოკუმენტებს, რომლებიც შეიძლება შეიცავდეს საქმიანობის შესახებ საჭირო ინფორმაციას, ყოველივე ეს

აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს განსაზღვროს დამკვეთის საქმიანობის შეფასების საფუძველიანობა.

ინფორმაციის შეგროვებისას აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს, საჭიროა თუ არა სპეციალური ცოდნა აუდიტის მონაცემების კომპიუტერული დამუშავებისათვის, შიდა კონტროლის სტრუქტურისა და სისტემის ხასიათის გასაგებად. ამ შემთხვევაში, თუ ასეთი ცოდნა აუცილებელია, აუდიტორმა უნდა მოიწვიოს სპეციალისტი ფირმის შიგნით ან მოიწვიონ ისეთი სპეციალისტი, რომელსაც შეუძლია ამ დავალების შესრულება.

დამკვეთის საქმიანობაზე მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე აუდიტორმა უნდა გამოაეღინოს სხვადასხვა ფაქტორები, რომლებიც გაეღენას ახდენს დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობაზე. ასეთი ფაქტორები შეიძლება იყოს გარეგანი (მიკროეკონომიკური, დარგობრივი) ან შინაგანი (საერთო ხასიათის, საკუთრებასთან, დირექტორთა საბჭოსთან, მართველობით პერსონალთან, ფინანსებთან, მარკეტინგთან ან საწარმოს პერსონალთან დაკავშირებული).

რეკომენდებულია მოპოვებული მონაცემების ყველა პროცედურის დოკუმენტირება, ხოლო მათი შესრულების მიმდინარეობაზე კონტროლის განხორციელების მიზნით სამუშაო უწყისის შედგენა.

დოკუმენტური ინფორმაციის მოცულობა და სახეობები მოიცავს საკითხთა ფართო სპექტრს. ამიტომ ამ ინფორმაციის მოსაპოვებლად აუდიტორი იყენებს აუდიტის სხვადასხვა სტანდარტს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში – “ღამპვეთის სამეწარმეო საქმიანობის ცოდნა” მოცემულია საკითხების სავარაუდო ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ფართო სპექტრს (დანართი № 2) და შეიძლება გამოყენებული იქნეს არაერთი აუდიტორული შემოწმებისას, თუმცა ყველა საკითხი არ შეიძლება ჩაითვალოს სრულყოფილად.

2.4 ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა

დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის შესწავლის მიზანს წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ დასკვნის მოსამზადებლად სათანადო პროცედურების დაგეგმვა. გარდა ამისა, აუდიტორმა ყურადღებით უნდა შეისწავლოს დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია და დოკუმენტბრუნვა, ანალიზი გაუკეთოს მის ძლიერ თუ სუსტ მხარეებს. მხოლოდ ასეთი ინფორმაციის მოპოვების შემდეგ შეძლებს იგი პროფესიულად დაგეგმოს აუდიტორული შემოწმება.

შემოწმების გეგმის შედგენისას აუდიტორისათვის აუცილებელია გაერკვეს სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ორგანიზაციაში, პირველ რიგში აუდიტორმა უნდა მოითხოვოს ის დოკუმენტები, რომლებიც არეგულირებენ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკას და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ძირითად პრინციპებს. მან დამკვეთისაგან უნდა მიიღოს (ან დაკვირვების საფუძველზე თვითონ შეადგინოს) დოკუმენტები, სქემები, გრაფიკები, რომლებიც ასახავს ბუღალტერიის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, მის თანამშრომლებს შორის მოვალეობების განაწილებას. მთავარი ყურადღება უნდა მიექცეს ბუღალტრული დოკუმენტბრუნვის ორგანიზაციას, აღრიცხვაში მათი ასახვის წესს.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორს ადრე ჰქონდა სამეურნეო სუბიექტთან კონტაქტები, სააღრიცხვო სისტემის შესწავლისათვის დადგენილი ფორმალობის დაცვა მნიშვნელოვნად მარტივდება. თუკი აუდიტორი პირველად ხვდება დამკვეთს, მას უხდება დეტალური გაცნობა როგორც შინაგანი დოკუმენტებისა (მარეგულირებელი), ასევე დამკვეთის იმ თანამშრომლებისა, ვისაც ეს ფუნქციები აქვს დაკისრებული. აუდიტორმა აუდიტის გეგმის შედგენისას ამ მონაცემების საფუძველზე უნდა გაითვალისწინოს მისი ჩატარების შესაძლებლობა.

იმისათვის, რომ აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობა შეფასდეს, აუცილებელია ჩატარდეს რიგი პროცედურები, რომლებიც დაფუძნებულია დამკვეთის აღრიცხვის მონაცემებზე.

ასეთი შესაძლებლობის შეფასების პირველ ნაბიჯად შეიძლება ჩაითვალოს სააღრიცხვო მონაცემების ადეკვატური შემოწმება. ამ ეტაპზე შესაძლებელია შემოწმდეს შესაბამისობის ხარისხი და "ერთი შეხედვით" წარმოებულ ბუღალტრულ ჩანაწერებში მოქმედი ნორმატივები, რომლებიც აღრიცხვის საკითხების რეგულირებას ახდენენ.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის შემდეგ სახეობებს გამოყოფენ: ჟურნალური და მემორიალურ-ორდერული ფორმები, აღრიცხვის გაადვილებული და კომპიუტერული წარმოება. ბუღალტრული აღრიცხვის ყველა ეს ფორმა საწარმოში ჩვეულებრივ კომბინირებულია. უკანასკნელ პერიოდში საქართველოს საწარმოებში შემოდებული იყო ბუღალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით, ეს კი უდავოდ გაუადვილებს აუდიტორს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესრულებას.

შიდა კონტროლის სისტემა. ყველა სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას, გააჩნია შიდა კონტროლის სისტემა, რაც მისი მართვის მნიშვნელოვანი შემადგენელი ნაწილია. შიდა კონტროლის სისტემის არასწორი ორგანიზაციის შედეგები შეიძლება თავიდან არ აისახოს, მაგრამ წლის ბოლოს იჩინს თავს, როდესაც მდგომარეობის გამოსწორება საკმაოდ რთული და ძნელია.

შიდა კონტროლის სისტემაში იგულისხმება იმ ორგანიზაციული სტრუქტურის, მეთოდიკისა და პროცედურების ერთობლიობა, რომელიც სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას აქვს შემოღებული საწარმოს მიმდინარე საქმიანობის ოპერაციების, საფინანსო - სააღრიცხვო პოლიტიკის, არსებული დოკუმენტებისა და მათ საფუძველზე შედგენილი ინფორმაციების დროულად და ხარისხიანად წარმოდგენის ეფექტური კონტროლის განსახორციელებლად; მაგალითად: საღაროს ორდერებზე ხელმძღვანელისა და მთ. ბუღალტრის ხელმოწერები, მთ. ბუღალტრის მეთვალყურეობა ჟურნალ-ორდერების წარმოებაზე, ზედღებულების ან ასლების ბეჭდით დადასტურება, ასლების ჩაკერა სპეციალურ საქაღალდეებში, მათი სრული ნუმერაცია და

რეგისტრაცია სპეციალურ ჟურნალში, დოკუმენტაციის საჭირო სახით მოძრაობა და მათი პერიოდულად შემხვედრი შედარებები, რასაც ორგანიზაციას პერიოდულად უტარებს ბუღალტერია – ანუ ყოველივე ის, რაც საშუალებას აძლევს აუდიტორს შეაფასოს შიდა კონტროლის სისტემა.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლისას მისი სტრუქტურა განისაზღვრება სამი ძირითადი პრინციპის მიხედვით:

საკონტროლო სფერო – მმართველობისა და შიდა აუდიტის საქმიანობა, მართვისა და პასუხისმგებლობის ფუნქციების განაწილების მეთოდები, საკადრო პოლიტიკა, გარე ზემოქმედება;

სააღრიცხვო კოლიტიკა და კონტროლის პროცედურები – რეალობა, სირთულე, სიზუსტე, კლასიფიკაცია, აღრიცხვა და პერიოდიზაცია;

დამკვეთის პერსონალის მიერ შესრულებული სპეციალური შემოწმებები – მენეჯერების და დირექტორების მიდგომა კონტროლის მიმართ, პერსონალის კომპეტენტურობა, ვალდებულების განაწილება და მათზე ზედამხედველობა, აქტივებისადმი მიდგომის კონტროლი, აღრიცხული თანხების იმ დოკუმენტების მონაცემების პერიოდული შეჯგერება, რომლებიც ამტკიცებენ მათ უტყუარობას.

დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი მომენტები:

- დამკვეთის ხელმძღვანელობის მიდგომა შიდა კონტროლის ორგანიზაციაზე;
- დამკვეთის ორგანიზაციული სტრუქტურა და თანამშრომლების ფუნქციები;
- კონტროლის მმართველობითი მეთოდები, შიდა კონტროლის პროცედურები დამკვეთის აქტივებზე და დოკუმენტებზე ხელმისაწვდომობა;
- შიდა აუდიტის ფუნქციები;
- დამკვეთის სამეურნეო ოპერაციების ძირითადი სახეები;
- მნიშვნელოვანი შეცდომების შესაძლებელი სახეები;

- აღრიცხვის მეთოდები (დოკუმენტირება და რეგისტრაცია, აღრიცხვის სისტემაში ინფორმაციის შემდგომი დამუშავება და ფინანსური ანგარიშგების შედარება),

შემოთავაზებული პროცედურები მიმართულია შემოწმების ეფექტურობის ასამაღლებლად და დოკუმენტებში ფაქსიფიკირებული ჩანაწერების აღმოსაჩინად.

თუ აუდიტორი პირველად ატარებს აუდიტს, მაშინ მისთვის აუცილებელია დეტალურად გაეცნოს, როგორც დამკვეთის შიდა მაკონტროლებელი სისტემის მარეგულირებელ შიდა დოკუმენტებს, ისე დამკვეთის იმ თანამშრომლებს, რომელთაც ეს კონტროლი ევალებათ.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა კონტროლის სისტემა ყოველთვის არ უწყობს ხელს იმ მიზნების მიღწევას, რისთვისაც იგი შექმნილია. უპირველესად ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ შესამოწმებელი საწარმოს საქმიანობა უნდა იყოს ეფექტური, ხოლო კონტროლის საშუალებების შექმნა და შენარჩუნება აუცილებლად ითხოვს დანახარჯებს და რამდენადაც სრულყოფილია კონტროლი, იმდენად დიდია მასზე დანახარჯები. მეორე მხრივ, ბუღალტრული აღრიცხვა წარმოებს ადამიანების მიერ, ხოლო ადამიანებისათვის დამახასიათებელია შეცდომები (გადაღლა, დაბნეულობა, დაუდევრობა ან ინსტრუქციული მასალების არასწორი აღქმა). მესამე, არ უნდა იქნეს გამორიცხული შესაძლებლობა, როდესაც შესამოწმებელი საწარმოს თანამშრომლები ურთიერთმოლაპარაკების გზით მოახდენენ კონტროლის ბლოკირებას, რათა შემცირებულ იქნეს მაკონტროლებელი საშუალებების ეფექტურობა, რითაც საშუალება მიეცემათ დარღვევის, დამახინჯებების ან ბოროტმოქმედებების მიჩქმალვისა.

სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემის პირველადი გაცნობისას აუდიტორმა უნდა გააკეთოს დასკვნები მათი საიმედოობის შესახებ ან მიიღოს გადაწყვეტილება იმის თაობაზე, დაეყრდნობა თუ არა იგი აუდიტის მსვლელობისას დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემას, ანუ:

თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ დამკვეთის სისტემის საიმედოობა მაღალია ან საშუალო, მას შეუძლია შეამციროს

შრომითი დანახარჯები არსებითობაზე აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაზე;

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი მიიღებს გადაწყვეტილებას, რომ დაეყრდნოს შიდა კონტროლის სისტემაზე მოპოვებულ მასალებს, იგი ამ მონაცემებზე დაყრდნობით გეგმავს აუდიტის ჩატარების პროცედურებს.

შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის მოყვანილი მეთოდები არ უნდა აღიქმებოდეს დოგმად. აუდიტორს შეუძლია დამოუკიდებლად აირჩიოს შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის ხელსაყრელი ფორმა. ნებისმიერ შემთხვევაში აუდიტორის მიერ მოპოვებული მასალები შიდა კონტროლზე, შიდა კონტროლის სისტემის არაეფექტურობაზე დოკუმენტირებული და შესაბამისად გაფორმებული უნდა იყოს, რადგან იგი წარმოადგენს აუდიტის შემდგომი პროცესის დაგეგმვის საფუძველს და შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზე.

2.5 არსებითობა და რისკი

აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი სხვადასხვა სახის ინფორმაციის საფუძველზე ადგენს გეგმას. ინფორმაცია სასარგებლო რომ იყოს, ის არ უნდა შეიცავდეს არსებით შეცდომებს და კანონზომიერად, სამართლიანად უნდა ასახავდეს ყველა სამეურნეო ოპერაციასა და მოვლენას. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია დაზღვეული არ არის შეცდომებისაგან. შეცდომები შეიძლება გამოწვეული იყოს არა მარტო უყურადღებობით, არამედ ოპერაციების იდენტიფიცირებისა და შეფასების წესების სირთულით. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა გეგმის შედგენისას მხედველობაში უნდა მიიღოს ის განსაზღვრული გარემოებანი, რომლებიც უცილობლად თან ახლავს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებულ სამეურნეო ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომლებმაც შეიძლება დიდი გავლენა იქონიონ არსებითობასა და მისი ინფორმაციის შესაბამისობაზე, აგრეთვე აუდიტორულ რისკზე.

არსებითობის ცნება საერთაშორისო ბუღალტრული

აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტის მიერ გამოცემულ სტანდარტში – “ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარმოდგენის სტრუქტურული საფუძვლები” (მუხლი 30) შემდეგნაირად არის განსაზღვრული:

“ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გაელენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლისა და იმ შეცდომის რაოდენობრივ სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარი განზრახვით ან უნებლიეთ. ამგეარად, არსებითობა ინფორმაციის თვისობრივი მახასიათებელი კი არ არის, არამედ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შედეგად იგი გახდება მომხმარებლისთვის უსარგებლო“.

არსებითობის დონესთან დაკავშირებით აუდიტორის მიდგომა საკმარისად სუბიექტურია და დამოკიდებულია მის გამოცდილებაზე და კვალიფიკაციაზე, დამკვეთის საქმიანობის სპეციფიკის ცოდნაზე, აგრეთვე ეკონომიკური და სოციალური გარემოს თავისებურებებზე. არსებითობის მისაღები დონის წინასწარი განხილვა აუდიტორს საშუალებას აძლევს ორგანიზაცია გაუკეთოს აუცილებელი მტკიცებულებების შეგროვებას.

აუდიტის გეგმის შედგენის დროს აუდიტორი არსებითი უზუსტობების აღმოჩენის მიზნით განსაზღვრავს არსებითობის მისაღებ ზღვარს (დონეს). ამასთან მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული უზუსტობების ოდენობა (რაოდენობრიობა) და ხასიათიც – ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის არაადეკვატური ან არასწორი აღწერა, რომლის შედეგადაც სავარაუდოა, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელი შეცდომაში იქნება შეყვანილი; აგრეთვე საკანონმდებლო მოთხოვნების დარღვევის ფაქტების არასაკმარისი ახსნა-განმარტება, როდესაც სავარაუდოა, რომ ამის შედეგად დაწესებული საკანონმდებლო შეზღუდვები გამოიწვევს დამკვეთის სამეურნეო პოზიციის შესუსტებას.

აუდიტორმა, როდესაც არსებითობის პრინციპს იხილავს,

უნდა გაითვალისწინოს

- აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მასშტაბები;
- უზუსტობის შეფასების დრო.

ფინანსური ანგარიშგების არსებითობის განსაზღვრისას აუდიტის პროგრამაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს მთელი რიგი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებსაც აუდიტორულ შედეგებზე შეუძლიათ მოახდინონ არსებითი გავლენა. ასეთ ფაქტორადაა მიჩნეული აუდიტორის მიერ არსებითობის განხილვა როგორც მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების, ისევე ცალკეული ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების ჯგუფებისა და ახსნა-განმარტებების დონეზე. არსებითობაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს საკანონმდებლო და მარეგულირებელმა მოთხოვნებმა და თვალსაზრისებმა, რომლებიც შეეხება ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ანგარიშების ნაშთებს და მათ შორის ურთიერთკავშირს. ამ პროცესმა შეიძლება გამოიწვიოს არსებითობის განსხვავებული დონეები, ეს კი დამოკიდებული იქნება იმაზე, ფინანსური ანგარიშგების რომელი ასპექტები იქნება ნაგულისხმები.

არსებითობა – შედარებითი სიდიდეა, მაგრამ არა აბსოლუტური. ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე შეიძლება არსებითი იყოს რომელიმე მცირე საწარმოსათვის, მაგრამ დიდი საწარმოსათვის არავითარ როლს არ ასრულებდეს. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს შედარებით მცირე თანხებთან დაკავშირებული უზუსტობანიც, თუკი ისინი ერთად აღებული არსებით გავლენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე; მაგალითად, თვის ბოლოს პროცედურებში დაშვებული შეცდომა შეიძლება ასახავდეს პოტენციურ არსებით უზუსტობას, თუ ეს შეცდომა ყოველთვის მეორდება.

არსებითობის შეფასებისათვის საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზები. რამდენადაც არსებითობა შედარებითი გაგებაა, ამიტომ იმის დასადგენად ცდომილება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითია თუ არა, საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზებით სარგებლობა. არსებითობის სიდიდის განსაზღვრისათვის

შედარებით მნიშვნელოვანი ბაზაა დაბეგვრამდე წმინდა მოგება, რომელიც მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო ელემენტია. სხვა მნიშვნელოვანი ბაზისები შემდეგია: საბრუნავი საშუალებები, ქონების საერთო ღირებულება, მოკლევადიანი ვალდებულებები, მფლობელის წილი.

არსებითობაზე მოქმედებენ ხარისხობრივი ფაქტორები. არსებითობის ერთნაირ ღირებულებით გამოსახულებაში ცდომილების რომელიმე განსაზღვრული ტიპი მომხმარებლისათვის შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ვიდრე სხვა, მაგ., ნორმიდან გადახრის სიდიდე ჩვეულებრივ უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე შეცდომები, რომლებიც არ არის განსაზღვრული წინასწარ, რადგან საწარმოს ადმინისტრაციისა და სხვა პერსონალის კეთილსინდისიერება და საიმედოობა ეჭვს იწვევს. შეცდომები, რომელიც მთლიანობაში უმნიშვნელოა, შეიძლება იყოს არსებითი, თუკი ისინი გაეღვენას ახდენს მოგების ცვალებადობის ტენდენციასზე.

არსებითი შეცდომების არსებობაზე რისკის შეფასება აუდიტორის მიერ უნდა მოხდეს დაგეგმვის პროცესში, რის გამოც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ დამკვეთის სიდიდის კომპლექსურობის და საკუთრების დახასიათებები მნიშვნელოვან გაეღვენას ახდენენ რისკის ფაქტორზე. ამასთანავე, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ხელმძღვანელობის მხრიდან ინფორმაციისა და ფაქტორების არასწორად გარჩევის რისკი.

რისკის შეფასება უნდა დაეყოს ოთხ კომპონენტად იმის მიხედვით, როგორც იგი განსაზღვრულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში, "რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი", კერძოდ:

აუდიტორული რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი იძლევა დადებით დასკვნას მაშინ, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება არსებით მიმართებაში არასწორად არის წარმოდგენილი. აუდიტორული რისკი შეიცავს სამ კომპონენტს: თანდაყოლილ რისკს, კონტროლის რისკსა და შეუმჩნეველობის რისკს.

თანდაყოლილი რისკი არის ანგარიშთა ნაშთებისა ან

ოპერაციათა კლასების მიდრეკილება უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება იყოს არსებითი ცალკე აღებული ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან, იმის დაშვებით, რომ არ არსებობდა შესაბამისი შიდა კონტროლი.

კონტროლის რისკი წარმოადგენს იმის რისკს, რომ უზუსტობა, რომელიც შეიძლება აღმოჩნდეს ანგარიშთა ნაშთებში ან ოპერაციათა კლასებში და რომელიც შეიძლება იყოს არსებითი ცალკე აღებული ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან, ვერ იქნება დროულად თავიდან აცილებული ან შემჩნეული და შესწორებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების მიერ.

შეშინაველობის რისკი წარმოადგენს იმის რისკს, რომ აუდიტორის ძირითადი პროცედურები ვერ აღმოაჩენენ არსებულ უზუსტობას, რომელიც არსებობს ანგარიშთა ნაშთებსა და ოპერაციების კლასებში და შეიძლება იყოს არსებითი, ცალკე აღებული ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან.

აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შიდა რისკი და კონტროლის რისკი იმისათვის, რომ განსაზღვროს აღმოჩენის რისკის მისაღები დონე მისი შემცირების შესაძლებლობასთან. თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული შიდა რისკი და კონტროლის რისკი მცირდება, მაშინ მაღლდება აღმოჩენის რისკის მისაღები დონე.

ცხადია, აუდიტორი არასოდეს არ იქნება აბსოლუტურად დარწმუნებული იმაში, რომ ფინანსური ანგარიშგება თავისუფალია არსებითი შეცდომებისაგან. პრაქტიკულად იშვიათობას წარმოადგენს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ იყოს არსებითი შეცდომები. ამიტომ აუდიტორი გეგმავს პროცედურებს ისე, რომ ითვალისწინებს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი შეცდომების არსებობას.

აუდიტორულ პრაქტიკაში ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ:

- არსებითი შეცდომები იარსებებს;
- ისინი არ იქნებიან აღმოჩენილი შიდა კონტროლის მიერ ან /და

- ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოახდენს გაელენას.

აუდიტორის მოვალეობაა შეამციროს აუდიტორული რისკი მისაღებად დაბალ დონემდე. აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკისა და მისი კომპონენტების შეფასება და განსაზღვრა დამოკიდებულია მის პროფესიულ გამოცდილებაზე.

როდესაც აუდიტორი აუდიტის დაგეგმვისას საზღვრავს არსებითობას და რისკს, უნდა ითვალისწინებდეს მათ ურთიერთკავშირს, კერძოდ:

აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი წინასწარ განსაზღვრავს, თუ რამ შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობანი. აუდიტორის მიერ არსებითობის შეფასება, რაც დაკავშირებულია ცალკეული ანგარიშების ნაშთებსა და ოპერაციებთან, აუდიტორს ეხმარება იმის გადაწყვეტაში, თუ რომელი მუხლები უნდა იქნეს შემოწმებული და საჭიროა თუ არა შერჩევისა და ანალიზური პროცედურების გამოყენება. ეს საშუალებას აძლევს აუდიტორს ისე შეარჩიოს აუდიტური პროცედურები, რომ მათ ერთობლივად შეძლონ აუდიტორული რისკის მისაღებ დონემდე შემცირება.

არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის არსებობს უკუკავშირი, კერძოდ რაც უფრო მაღალია არსებითობის დონე, მით უფრო დაბალია აუდიტორული რისკი და პირიქით, აუდიტორი არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის არსებულ უკუკავშირს ითვალისწინებს ყოველთვის, როდესაც განსაზღვრავს აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და ხარისხს.

აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორმა, გარდა ზემოთ აღნიშნული პროცედურებისა, უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების პროცედურები, სხვა აუდიტორთა მოწვევის მიზანშეწონილობა და თუ აუდიტი ხორციელდება აუდიტორთა ჯგუფის მიერ, აუდიტში მონაწილე აუდიტორთა კოორდინაციის, ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის პრინციპები. აუდიტის ჩატარების პროცედურებიდან ყველაზე მნიშვნელოვანია ანალიზური პროცედურების დაგეგმვა.

3. აუდიტის პროგრამა

აუდიტის დაგეგმვის ერთ-ერთ ეტაპს წარმოადგენს აუდიტის პროგრამის შედგენა, სადაც დეტალურად უნდა იქნეს დაგეგმილი აუდიტის ჩატარების პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და ვადები, რომლებიც უზრუნველყოფს აუდიტის მიზნებისა და ამოცანების განხორციელებას. აუდიტორმა აუდიტის ჩატარების პროგრამის შედგენისას მთავარ მიმართულებად უნდა მიიჩნიოს სამეურნეო პროცესებისა და ოპერაციების შესწავლა კანონიერების, უტყუარობისა და სამეურნეო მიზანშეწონილობის პრინციპიდან გამომდინარე. ამასთან აუდიტის პროგრამა, ერთი მხრივ, წარმოადგენს, როგორც აუდიტორის, ისე აუდიტში მონაწილე სხვა პირებისათვის მომავალი საქმიანობის დაწერილებით ინსტრუქციას, ხოლო, მეორე მხრივ, შესრულებული სამუშაოს კონტროლის საშუალებას.

აუდიტის ჩატარების პროგრამაში აუცილებელია ზუსტად ჩამოყალიბდეს აუდიტის ჩატარების გრაფიკი (საჭირო დროის აღრიცხვა), ანუ ის ზღვრული დრო, რომელიც საჭიროა იმ დოკუმენტების მოპოვებისა და მასზე დასკვნის შედგენისათვის, რომლებიც დაიხარჯება აუდიტორისა და სპეციალისტების მიერ აუდიტორული პროცედურებისათვის. აუდიტის პროგრამაში შეიძლება მოცემული იყოს აგრეთვე აუდიტის მიზანი აუდიტორული შემოწმების ყველა ცალკეული სფეროსა და პროცედურებისათვის გამოყოფილი დროის მითითებით. ასეთი გრაფიკი შემდგომში წარმოადგენს დამკვეთთან შესრულებული სამუშაოს საფასურის განსაზღვრის საფუძველს. პროგრამაში აუცილებლად უნდა განისაზღვროს მომსახურეთა რაოდენობა სამუშაოს მოცულობის შესაბამისად.

აუდიტორმა უნდა მოამზადოს შემოწმების პროგრამა – ჩამოთვალოს პროცედურები, რომელთა განხორციელება აუცილებელია სამუშაოს მსვლელობაში. აუდიტორული შემოწმების პროგრამა წარმოადგენს საფუძველს დროის დეტალური გეგმისა და დანახარჯების განსაზღვრისათვის. წინასწარი გეგმები ზოგჯერ შედგენილია პირველდაწყებითი აუდიტორული ქმედებების, რისკის განსაზღვრული შეფასების

საფუძველზე. საჭიროების შემთხვევაში მას გადასინჯავენ ხოლმე. გეგმები ხელს უწყობს სამუშაოების ჩატარებას დათქმულ ვადაში და ჰონორარის დაწესების საფუძველს წარმოადგენს. გეგმები უნდა შეიცავდეს ამ მუშაობაში ჩართული პერსონალის ყველა ამოცანას. ისინი საკმაოდ დეტალურად უნდა იყოს დამუშავებული, რათა შემსრულებლებმა რაც შეიძლება მოკლე დროში შეასრულონ დაეაღებები.

აუდიტის პრაქტიკაში ხშირად აუდიტის პროგრამა მზადდება არა როგორც ერთიანი დოკუმენტი, არამედ ცალკეული განყოფილებების (დარგების) მიხედვით, მაგალითად, საგადასახადო ანგარიშების, სალაროს, ძირითადი ფონდების შემოწმების შესახებ და ა. შ. ამ შემთხვევაში ყველა ეს განყოფილება მოიცავს შემოწმების პროცესში აუდიტორის კონკრეტული ქმედების ჩამონათვალს შესამოწმებელი განყოფილებების (დარგების) მიხედვით და მაკონტროლებელი საშუალებებისა და აუდიტორული პროცედურების სრულ აღწერას. მაკონტროლებელი საშუალებების ტესტებს მიაკუთვნებენ აუდიტორის ქმედებებს, მიმართულს დამკვეთის შიდა კონტროლის საშუალებების ფუნქციონირების შესახებ ინფორმაციების შესაგროვებლად, ხოლო აუდიტორული პროცედურები მოიცავენ ბუღალტრულ ანგარიშგებაში ბრუნვისა და ანგარიშგების მიხედვით ნაშთების უტყუარობის დეტალურ შემოწმებას. სასურველია აგრეთვე გამოყენებული იქნეს ანალიზური პროცედურები. ყოველი ცალკეული პროგრამა მიზანშეწონილია აკინძული იქნეს შემოწმების იმ სამუშაო დოკუმენტებთან ერთად, რომლებიც ასახავენ აუდიტის ჩატარების მსვლელობას და კონკრეტული განყოფილებების შემოწმების შედეგების დასკვნას.

აუდიტის პროგრამისადმი არსებობს ორი მიდგომა. პირველ მათგანს შეიძლება ეწოდოს მპპ(პრი), ანუ აუდიტურმა ფირმამ (აუდიტორმა) შეიძლება შეიმუშაოს აუდიტის ჩასატარებელი ტიპური პროგრამა, რომელშიც შეტანილი იქნება ინფორმაციის მაქსიმალური შესაძლებელი მოცულობა: ბუღალტრული აღრიცხვის ყველა განყოფილების ჩამონათვალი, აღრიცხვის ყველა

შესაძლო სისტემა და ა.შ., რის საფუძველზეც აუდიტორს შემდგომში შეუძლია შეადგინოს თავისი კონკრეტული ქმედების გეგმა ამ ჩამონათვალთან იმის გამოკლებით, რაც მოცემულ სიტუაციაში მიუღებელია. მეორე მიდგომას შეიძლება ეწოდოს ზღვრულად მოქნილი. ამ შემთხვევაში ყოველ შემოწმებაზე აუდიტორი ცდილობს შეადგინოს გამორჩეული აუდიტორული პროცედურების ის ჩამონათვალი, რომელიც მიესადაგება დამკვეთის საქმიანობას. ჩვენი აზრით, უფრო გონივრული იქნება შედგეს რომელიღაც საშუალო ვარიანტი. აუდიტურმა ფირმამ (აუდიტორმა) უნდა შეიმუშაოს დამკვეთის ბუღალტრული დოკუმენტების შესამოწმებლად აუდიტის ტიპური ინსტრუქციები იმის გათვალისწინებით, რომ მან შემოწმების მსვლელობისას შეძლოს თავისი შეხედულების მიხედვით ამოიღოს ან შეაგოს აუდიტის პროგრამა საკუთარი რეკომენდაციებით.

სამუშაო დოკუმენტებში აუდიტორის დასკვნები, დოკუმენტურად ასახული აუდიტორული პროგრამის თითოეული განყოფილების მიხედვით, ფაქტობრივად წარმოადგენს მასალას აუდიტორული დასკვნის შესადგენად, ხოლო ამ განყოფილებების შემოწმების მსვლელობისას გაკეთებული შენიშვნები მიზანშეწონილია გამოყენებული იყოს ჩატარებული აუდიტის შედეგების მიხედვით აუდიტორის მიერ დამკვეთის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისათვის წერილობითი ანგარიშის მოსამზადებლად.

აუდიტორს აუდიტის დაგეგმვისას მრავალი პროცედურის ჩატარება უხდება და თუ იგი არ აკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ მოთხოვნებს, მან უარი უნდა თქვას დამკვეთის წინადადებაზე და არ უნდა შეუდგეს აუდიტის დაგეგმვისათვის საჭირო პროცედურების განხორციელებას. აუდიტი რომ ჩატარდეს, აუდიტორი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

პროფესიული კომპეტენტურობა. თანამშრომელმა უნდა შეასრულოს მხოლოდ ის სამუშაო, რომლის შესრულებაც (როგორც თვითონ და მისი ფირმა მიიჩნევენ) პროფესიულ დონეზე შეუძლია.

აუცილებელი პროფესიული ჩვევები. დავალების

შესრულების დროს თანამშრომელმა უნდა გამოავლინოს აუცილებელი პროფესიული ჩვევები.

დაგეგმვა და კონტროლი. თანამშრომელმა უნდა ჩაატაროს სამუშაო აუცილებელი დაგეგმვით და დააწესოს მის შესრულებაზე კონტროლი.

საკმაო არსებითი ინფორმაცია. დასაბუთებული დასკვნის შედგენისა და რეკომენდაციების გაცემისათვის თანამშრომელმა უნდა მიიღოს საკმაო არსებითი ინფორმაცია.

პროგნოზირება. მომავალი მოვლენების პროგნოზირების დროს თანამშრომელმა არ უნდა გამოიყენოს თავისი სახელი ისეთი შთაბეჭდილების შესაქმნელად, თითქოს პროგნოზის გამართლების გარანტიას იძლეოდეს.

აუდიტის პროგრამის მომზადებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება, აგრეთვე გარანტიების საჭირო დონე, რომელიც ძირითადი პროცედურებით არის უზრუნველყოფილი.

მხედველობაშია მისაღები, რომ აუდიტის მსვლელობის პროცესში საჭიროებისამებრ შეიძლება შესწორებების შეტანა როგორც აუდიტის საერთო გეგმაში, ისე პროგრამაშიც. დაგეგმვის პროცესი უნდა გრძელდებოდეს საქმიანობის მსვლელობის დროსაც პირობების ცვალებადობისა და აუდიტორული პროცედურების მოულოდნელი შედეგების გასათვალისწინებლად. მნიშვნელოვანი ცვლილებების მიზეზები აუცილებელია დოკუმენტურად გაფორმდეს.

აუდიტის პროგრამისა და სტრატეგიის პროცედურების დოკუმენტირების ზუსტად აღრიცხვისათვის როგორც ჩასატარებელ, ისე ჩატარებულ სამუშაოთა თვითკონტროლის მიზნით აუდიტორები ადგენენ ე. წ. დოკუმენტირების შესამოწმებელ ფურცელს (დანართი №3).

4. ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურებაზე

აუდიტორსა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის ხელშეკრულება აუდიტორულ შემოწმებაზე ან ნებისმიერი სხვა სახის აუდიტორულ მომსახურებაზე ძირითადად ეფუძნება აუდიტური ფირმის (აუდიტორის) მიერ აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული პროცედურების გზით მიღებული მონაცემების საფუძველზე ეკონომიკური სუბიექტისათვის გაგზავნილ გარიგების წერილს. მას შემდეგ, რაც საქართველოში აუდიტორული მომსახურება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა საფუძველზე ხორციელდება, არსებითად იცვლება ხელშეკრულების როგორც ფორმა, ისე მისი სტრუქტურა.

აუდიტორული საქმიანობა წარმოადგენს ფასიან მომსახურებას და იგი ხორციელდება ინდივიდუალური აუდიტორების ან აუდიტური ფირმების მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე, რომლითაც რეგულირდება ურთიერთდამოკიდებულება აუდიტურ ფირმასა (აუდიტორს) და დამკვეთს შორის; ხელშეკრულების მეშვეობით ხდება ორი ან რამდენიმე პირის (იურიდიული ან ფიზიკური) შეთანხმების იურიდიული აღიარება გარკვეული მოქალაქეობრივი უფლებებისა და ვალდებულებების განსაზღვრის, აგრეთვე, მათი შეცვლისა და შეწყვეტის შესახებ. როგორც წესი, ხელშეკრულება კონსულტური ხელშეკრულებაა, ანუ ისეთი, რომელიც ძალაში მხოლოდ მაშინ შედის, როცა მხარეებს შორის მიღწეულია შეთანხმება ყველა არსებითი პუნქტების ჩამონათვალის მიხედვით და სწორედ ამ მომენტიდან ყალიბდება მხარეთა უფლებები და ვალდებულებები. ფორმალურად ეს დოკუმენტი არ განსხვავდება ჩვეულებრივი ხელშეკრულებისაგან, მაგრამ აუდიტორულ შემოწმებაზე გაფორმებულ ხელშეკრულებებს აქვს არსებითი თავისებურება, კერძოდ, მესამე მხარის (საფინანსო ინფორმაციის მომხმარებელთა) ინტერესების გათვალისწინება. ეს ნიშნავს, რომ აუდიტორი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულებაზე პასუხისმგებელია არა მარტო დამკვეთის, არამედ მომხმარებელთა წინაშეც.

საბაზრო ურთიერთობის პირობებში ხელშეკრულება

ძირითადი იურიდიული აქტია, რომლიდანაც გამომდინარეობს სამართალურთიერთობათა ვალდებულებანი; იგი წარმოადგენს სასაქონლო-ფულადი კავშირების რეგულირების ძირითად საშუალებას, განსაზღვრავს სამართალურთიერთობების შინაარსს, აფიქსირებს მასში მონაწილეთა უფლებებს, მოვალეობებს და მხარეთა ინტერესებს. ხელშეკრულება ლოკუმენტურად ადასტურებს, რომ მხარეები შეთანხმდნენ ყველა იმ ძირითად საკითხზე, რომელიც ხელშეკრულებაშია ფიქსირებული. იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული მხარეთა მიერ აღებული ვალდებულებების, მათი შესრულების პირობებისა და პასუხისმგებლობის არასწორი გაგება, აუცილებელია ხელშეკრულებაში ნათლად იყოს ასახული იმ ურთიერთობათა ყველა ასპექტი, რომელიც ხელშეკრულების დროს წარმოიქმნება. ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურებაზე შეიძლება იყოს ერთჯერადი ან გრძელვადიანი და იგი მაქსიმალურად უნდა ეყრდნობოდეს საქართველოს სამართლებრივ ბაზას. აუდიტორული ხელშეკრულების შედგენის სისწორეზე დიდადაა დამოკიდებული აუდიტორსა და დამკვეთს შორის უკონფლიქტო ურთიერთდამოკიდებულება, ამიტომ ხელშეკრულების ხელმოწერამდე აუდიტორმა კარგად უნდა გაიაზროს დამკვეთის სურვილი და დაეხმაროს მას სწორად გააფორმოს შეკვეთა. ხელშეკრულების პროექტი სასურველია შემუშავებული იქნეს თვით აუდიტორის მიერ, ვიდრე იგი დამკვეთისაგან იქნება მიღებული, რადგან ხელშეკრულების პროექტის შედგენისას აუდიტორი თავიდან აიცილებს ყოველგვარ მოულოდნელობებს, უზუსტობებს; გარდა ამისა, ხელშეკრულების პროექტის დამკვეთისათვის გაცნობის შემდეგ შესაძლებლობა იქმნება გაზიარებული იქნეს მისი შენიშვნები და ინტერესები. ხელშეკრულებაში პირობების ფორმულირებისას არ უნდა იქნეს დაშვებული ორაზროვნება და უზუსტობა, რათა დავის შემთხვევაში მხარეებს არ მიეცეთ მათთვის სასარგებლო ინტერპრეტაციის შესაძლებლობა.

აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების დეტალური შინაარსი შეიძლება სხვადასხვა იყოს, გამომდინარე კონკრეტული

სიტუაციიდან, თუმცა, არსებობს რიგი მოთხოვნები, რომლებიც ნებისმიერ შემთხვევაში გათვალისწინებული იქნება ხელშეკრულებაში, ესენია:

ხელმისაწვდომობა ნებისმიერ ჩანაწერზე, დოკუმენტაციაზე და სხვა ინფორმაციაზე, რომელთაც აუდიტორები მოითხოვენ;

სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ბუღალტრული და ფინანსური ანგარიშგების სწორად შედგენისა და მათი აუდიტორისათვის წარდგენის დროს;

აუდიტის მსვლელობისას აუდიტორს მოთხოვნისთანავე მიეცეს ზეპირი ან წერილობითი ახსნა-განმარტება აუდიტთან დაკავშირებულ საკითხებზე, შეუქმნან პირობები აუდიტორს აუდიტის ჩატარებისათვის;

იმის დაფიქსირება, რომ აუდიტისათვის დამახასიათებელ სხვა შეზღუდვებთან დაკავშირებით არსებობს შესაძლებლობა და აღბათობაც კი იმისა, რომ შეცდომები, ზოგჯერ ძირეული, შეიძლება არ იქნეს გამოვლენილი;

ზოგიერთი შეზღუდვები აუდიტის ჩატარებისას;

ფორმა, რომელიც მიეცემა დამკვეთს აუდიტის შედეგებზე – დამკვეთისათვის გადასაცემი დოკუმენტაცია;

შეთანხმებები დამატებითი სამუშაოების და სხვა მომსახურების შესრულებაზე;

აუდიტის ჩატარების ღირებულების ანგარიშსწორების წესი.

კონკრეტული ხელშეკრულების სტრუქტურას შესაძლებელია მიეცეს შემდეგი სახე:

შესავალი – ხელშეკრულების პრეამბულაში მისი დასახელების, ნორმის, ხელმოწერის ადგილისა და თარიღის შემდეგ მოყვანილი უნდა იქნეს იმ მხარეთა სახელწოდება, რომლებმაც გააფორმეს ხელშეკრულება (დამკვეთი და შემსრულებელი), უფლებამოსილების დოკუმენტები და თანამდებობის იმ პირთა გვარები, რომლებმაც ხელი მოაწერეს ხელშეკრულებას თითოეული მხარის სახელით.

პირველი ბანძოწილება – “ხელშეკრულების საგანი” უნდა მოიცავდეს აუდიტორული მომსახურების დასახელებას, აუდიტის მასშტაბებს (აუდიტის მასშტაბის ცნება მოიცავს

შემოწმების აუცილებელ მოცულობასა და სიღრმეს, აუდიტორული პროცედურების შემადგენლობას, რაოდენობას და მოცულობას), ასევე ჩასატარებელი აუდიტის პერიოდს, აუდიტორული მომსახურების მიზანს და აუდიტის ობიექტებს მ.შ. ეკონომიკური სუბიექტის ფილიალებს და ქვედანაყოფებს; მათი საქმიანობის ანგარიშზე უტყუარი აუდიტორული დასკვნის შედგენას, ასევე (თუ დამკვეთის მიერ არის მოთხოვნილი/ აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია/ ანგარიში) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიმართ აუდიტის ჩატარების შედეგებს.

მეორე ბანყოფილება – შემსრულებლის უფლება და მოვალეობა (მხარეთა ვალდებულებები) უნდა შეიცავდეს იმ ვალდებულებების ნუსხას და დახასიათებას, რომლის შესრულებაზეც თითოეული მხარე იღებს პასუხისმგებლობას. ამ განყოფილებაში უნდა დაფიქსირდეს, რომ აუდიტორი დამოუკიდებლად განსაზღვრავს აუდიტორული შემოწმების ფორმებსა და მეთოდებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებული კონკრეტული პირობების გათვალისწინებით; აუდიტორისათვის ყველა ჩანაწერზე, დოკუმენტაციაზე და სხვა ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობას; შეთანხმებებს, რომლებიც ეხება შიდა აუდიტორების ჩაბმას შემოწმებაში ან მათ მიერ ჩატარებული შემოწმების შედეგების გამოყენებას. უარის თქმას ქმედებებზე, რომელიც გამოიყენება აუდიტორის დასკვნებზე გაელენის მოსახდენად.

მესამე ბანყოფილება – მხარეთა უფლება-მოვალეობანი იყოფა ორ ნაწილად, სადაც ცალ-ცალკე არის ასახული იმ ვალდებულება-მოვალეობათა ნუსხა და დახასიათება, რაც მხარეებს ეკისრება აუდიტორული მომსახურების პროცესში; კერძოდ, აუდიტორული ორგანიზაცია (აუდიტორი) იღებს ვალდებულებას, რომ აუდიტის ჩატარებისას იხელმძღვანელებს საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით, ნორმატიული დოკუმენტებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სრული დაცვით; დამოუკიდებლად განსაზღვროს ეკონომიკურ სუბიექტთან შეთანხმების საფუძველზე შესრულებული

სამუშაოების ფორმები და მეთოდები; საჭიროების შემთხვევაში მოიწვიოს გარეშე კონსულტანტები ან ექსპერტები. მნიშვნელოვანი მოცულობის სამუშაოს ან სხვა გარემოებების გათვალისწინებით მოიწვიოს სხვა აუდიტორები, უარი თქვას ქმედებებზე, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორის მოსაზრებებზე გაელენის მოსახდენად. განისაზღვრება ფორმები, რომელიც დამკვეთს მიეცემა აუდიტის ჩატარების შედეგებზე, ინფორმაციის და აუდიტის სხვა პრინციპების კონფიდენციალობის პირობების დაცვით; აიღოს ვალდებულება დამკვეთის ინფორმაციაზე იმ შემთხვევაში, თუ სამუშაოს პროცესში გამოვლინდა რაიმე მიზანშეუწონელი ქმედება. რაც შეეხება ეკონომიკური სუბიექტის ვალდებულებებს, იგი ძირითადად ჩამოყალიბებულია შემდეგი სახით: აუდიტორულ ორგანიზაციას (აუდიტორს) შეუქმნას პირობები დროული და მთლიანი მოცულობის სამუშაოების ჩასატარებლად, წარუდგინოს ყველა საჭირო და აუცილებელი დოკუმენტაცია და საჭირო ინფორმაცია, ოპერატიულად აღკვეთოს აუდიტორული შემოწმების შედეგად გამოვლენილი დარღვევები. გამორიცხოს ზეწოლა აუდიტორებზე აუდიტის შედეგების შეცვლის მიზნით.

მეოთხე ბანყოფილება – “აუდიტორული მომსახურების ღირებულება და გადახდის ფორმა“ განისაზღვრება აუდიტორული მომსახურების ღირებულების იმ მოცულობით, რაზეც შეთანხმდებიან მხარეები. ამავე განყოფილებაშია განხილული, თუ როგორი თანმიმდევრობით ხდება თანხების ანაზღაურება, საურაების ოდენობა გადახდის ვადების დარღვევისას.

მეხუთე ბანყოფილება – “მხარეების პასუხისმგებლობა, დავების მოგვარება“. ამ განყოფილებაში განხილულია ორივე მხარის პასუხისმგებლობის პირობები, რომელიც დაკისრებული აქვთ ხელშეკრულებით, მისი დარღვევის შემთხვევაში დავის აღძვრის წესები და პირობები, პასუხისმგებლობის ზომა და ოდენობა ხელშეკრულების ნაწილობრივ ან მთლიანად დარღვევის შემთხვევაში. მხარეთა შორის მოლაპარაკებების ან სასამართლო წესით შესაძლო სადავო საკითხების გარკვევის შესაძლებლობა ან აუცილებლობა.

მეექვსე ბანყოფილება – კონფიდენციალურობა – განიხილება აუდიტის მსვლელობის დროს მიღებული ინფორმაციისა და აუდიტის სხვა პრინციპების კონფიდენციალურობის პირობების დაცვით, მისი მესამე მხარისათვის მიწოდების წესით. ასევე იმ ინფორმაციის ჩამონათვალთ, რომელზეც არ ვრცელდება კონფიდენციალურობის შეზღუდვები.

მეშვიდე ბანყოფილება – “დასკენითი ნაწილი” განსაზღვრავს ხელშეკრულების ძალაში შესვლის თარიღს, ყველა დამატებებისა და შესწორებების შეტანაზე უფლებამოსილ პირებსა და წესებს.

მერვე ბანყოფილება – “ხელშეკრულების მოქმედების ვადა და მხარეების იურიდიული მისამართები” შეიცავს ორივე მხარის იურიდიულ მისამართებს, რეკვიზიტებს. ასევე განსაზღვრულია ხელშეკრულების მოქმედების ვადა და ერთ-ერთი მხარის სურვილით ხელშეკრულების დარღვევის წესები და პირობები.

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებით განისაზღვრება ორივე მხარის მიერ აუცილებელი შესათანხმებელი საკითხები, რომლებმაც ვერ ჰპოვეს ასახვა ხელშეკრულებაში, რაც ხელშეკრულების “ბანსაკუთრებულ კირობებში” განყოფილებაში აისახება; ხელშეკრულების ცალკეული საკითხები შეიძლება განმარტებული იქნეს დამატებითი დოკუმენტებით (ხელშეკრულებაზე დანართები); მაგ., სამუშაოს შესრულება შეიძლება რეგლამენტირებული იქნეს სამუშაოს კალენდარული გეგმით; ანაზღაურება – ხელშეკრულების ფასის შეთანხმების ოქმით და ა. შ. ამ შემთხვევაში ხელშეკრულების ტექსტში უნდა დაეყრდნოთ ამ დოკუმენტებს და მითითებებს, როგორც ხელშეკრულების განუყოფელ ნაწილს. დანართის ფორმა და შინაარსი შეიძლება იყოს განსხვავებული კონკრეტული სიტუაციიდან გამომდინარე.

ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ აუდიტორი ორგანიზაციის მიერ კონკრეტულ აუდიტორს მიეცემა დავალება აუდიტის ჩატარებაზე და ამ აუდიტორის ხელმძღვანელობით

აუდიტორთა ჯგუფის დაკომპლექტებაზე. დავალების მიღების შემდეგ, ვიდრე აუდიტორები შეუდგებიან კონკრეტულ საქმიანობას აუდიტის ჩასატარებლად, აუცილებელია აუდიტორი (აუდიტორები) შეხედეს დამკვეთი ორგანიზაციის თანამდებობის პირებს. ისინი აუდიტორს გააცნობენ იმ თანამშრომლებს, რომლებთანაც აუდიტორს უნდა ჰქონდეს კონტაქტი მუშაობის პროცესში. ასეთი თანმიმდევრობის დაცვის აუცილებლობა ნაკარნახევია ეთიკური ნორმებით – თუ შესამოწმებელ ობიექტზე აუდიტორის მისვლა იწყება იმ პირთან საუბრით, რომელიც ხელშეკრულებაზე აწერს ხელს, მაშინ ასეთი ქმედებები ერთმნიშვნელოვნად განსაზღვრავენ ობიექტზე აუდიტორის სტატუსს.

ასეთია ძირითადი მომენტები, რომლებიც გასათვალისწინებელია აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულების შედგენისას და იგი ერთხელ კიდევ ადასტურებს, თუ რა დიდი პასუხისმგებლობა აკისრია აუდიტორს როგორც დამკვეთის, ისე სახელმწიფოს წინაშე.

5. ღასკჳნის მამიერ

საქართველოში საბაზრო ურთიერთობების განვითარება სულ უფრო დინამიკური და მობილური ხდება, ხოლო მისი მართვა და კოორდინაცია გაცილებით რთულდება. საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლამ, მუშაობის პირობების შეცვლამ მკაცრი მოთხოვნები წაუყენა მართვის ყველა რგოლს, მათ შორის აუდიტორულ საქმიანობას. დღეს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის სახით კონტროლის ახალი სტრუქტურა ჩამოყალიბდა. ეს სფერო დიდი ხნის წინ არის აპრობირებული საზღვარგარეთის ქვეყნების სამეურნეო საქმიანობაში და ეკონომიკის მართვის დემოკრატიული პრინციპების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ატრიბუტს წარმოადგენს. საქართველოში დროის მცირე მონაკვეთში მოხერხდა ახალი ფორმის ინსტიტუტის ჩამოყალიბება, შეიქმნა მინიმალური პირობები მისი შემდგომი განვითარებისათვის.

სწორედ ამან განაპირობა, რომ დღეს საქართველოში გაფართოვდა აუდიტორული საქმიანობა როგორც მოცულობით, ისე სამოქმედო სფეროებით. ჩამოყალიბდა სოლიდური აუდიტორი ორგანიზაციები, რომლებსაც უნარი შესწევთ, ტრადიციული აუდიტორული მომსახურების გარდა, განახორციელონ ბუღალტრული აღრიცხვის კონვერსია და კონსულტაციები, შეისწავლონ და მისცენ რეკომენდაციები საწარმოების მმართველობით საქმიანობასა და ინფორმაციულ ტექნოლოგიაზე, მარკეტინგზე, მატერიალურ მარაგებზე, ეკონომიკურ დაგეგმვაზე და პროგნოზირებაზე, საბანკო და სადაზღვევო საქმეზე, საგადასახადო დაბეგერასა და სხვა საქმიანობაზე. ასეთი ფართო მასშტაბების სამუშაოთა განხორციელებისათვის კი პირველ რიგში საჭიროა მყარი საკანონმდებლო ბაზა და სათანადო ნორმატიული აქტები.

და ბოლოს, “აუდიტის დაგეგმვის” კომენტარებში შეტანილია “აუდიტორის ეთიკის კოდექსი”, რომელიც აუდიტორული მომსახურების ცივილიზებულ ბაზარზე უმაღლეს ნორმატიულ დოკუმენტად ითვლება. საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ გარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ცოდნისა და სათანადო განათლებისა, აუდიტორი უნდა აკმაყოფილებდეს და იცავდეს მთელ რიგ სავალდებულო მოთხოვნებს, რომლებითაც შემდგომში ისაზღვრება მისი და საერთოდ ამ ინსტიტუტის ავტორიტეტი საზოგადოებაში. ეს კოდექსი განაზოგადებს

დამოუკიდებელი აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) ქცევის ნორმებს, საზღვრავს მათ ზნეობრივ და მორალურ ღირსებებს.

მხოლოდ ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დაცვა აძლევს საშუალებას აუდიტორს უზრუნველყოს სტანდარტებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულება. ამასთან პროფესიული მოვალეობების შესრულებისას მიიღოს სწორი გადაწყვეტილებები და დასკვნები. აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია დავძინოთ, რომ თუ აუდიტორი პირველ რიგში არ დაიცავს ეთიკის კოდექსით დეკლარირებულ ნორმატივებს, იგი ვერც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს შეასრულებს. ამიტომაცაა, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და აუდიტორის ეთიკის კოდექსი ერთ ასპექტში განიხილება და სრულყოფილი აუდიტორული მომსახურებაც მხოლოდ მათში გათვალისწინებული მოთხოვნების ერთობლივი დაცვითაა შესაძლებელი.

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში

დირექტორთა საბჭოს ან შესაბამის ხელმძღვანელს:

მოხარული ვართ დაედასტუროთ, რომ ვიღებთ თქვენს წინადადებას ბუღალტრული ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ანგარიშის აუდიტის ჩატარებაზე.

აუდიტი ჩატარდება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები). ეს სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას იმის დასაბუთებული გარანტიის მოსაპოვებლად, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტი გულისხმობს ტესტირების გზით იმ საბუთების შემოწმებას, რომლებიც განამტკიცებენ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ თანხებსა და შესაბამის ახსნა-განმარტებებს. აუდიტი აგრეთვე მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და შეფასებების ანალიზს, ასევე წარმოდგენილი ერთიანი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას.

აუდიტის ტესტური ხასიათისა და სხვა თანმდევი შეზღუდვების, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ აღმოუჩენელი დარჩება ზოგიერთი არსებითი უზუსტობა.

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ჩვენი დასკვნის გარდა, ევარაუდობთ, წარმოგიდგინოთ ცალკე წერილი, რომელშიც შეეხებით ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებში ჩვენს მიერ შემჩნეულ არსებით ნაკლოვანებებს.

გვსურს შეგახსენოთ, რომ ფინანსური ანგარიშგებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების მომზადების პასუხისმგებლობა ეკისრება კომპანიის ხელმძღვანელობას. ეს გულისხმობს

შესაბამისი ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის წარმოებას, ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას და კომპანიის აქტივების დაცვას. როგორც აუდიტის პროცესის ნაწილი, ჩვენ ეთხოვთ ხელმძღვანელობას წერილობით დაადასტუროს ჩვენთვის წარმოდგენილი სააუდიტო მასალები.

მოუთმენლად ველით თქვენთან თანამშრომლობას და გეწამს, რომ ჩვენთვის ხელმისაწვდომი გახდება ყველა მონაცემი, დოკუმენტაცია და სხვა ინფორმაცია. ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშ-ფაქტურის სახით წარმოვადგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდება აუდიტში დაკავებულ ცალკეულ პირებს, აგრეთვე იმ ხარჯებზე, რომლებსაც ჩვენ გავწევთ. ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება პასუხისმგებლობის ხარისხის, აგრეთვე გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

ეს წერილი ძალაშია მომავალ წლებშიც, თუ იგი არ გაუქმდა, შესწორდა ან გამოიცვალა.

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

აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელის ხელმოწერა
თარიღი

დაგმკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის შესწავლისას
ბანსახილველი საკითხები

ა) ზოგადი ეკონომიკური ფაქტორები:

- ეკონომიკური აქტიურობის ზოგადი დონე (მაგ.: ეკონომიკის დაცემა, ეკონომიკური ზრდა);
- საპროცენტო განაკვეთები და დაფინანსების ხელმისაწვდომობა;
- ინფლაცია, ვალუტის დეველუაცია;
- სახელმწიფო პოლიტიკა;
 - ფულად-საკრედიტო;
 - ფინანსური;
 - საგადასახადო-კორპორაციული და სხვა;
 - ფინანსური სტიმულები (მაგ. სახელმწიფო დახმარების პროგრამები);
 - ტარიფები, სავაჭრო შეზღუდვები;
 - უცხოური ვალუტის კურსი და სავალუტო შეზღუდვები.

ბ) საქმიანობის დარგის მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობაზე:

- ბაზარი და კონკურენცია;
- ციკლური ან სეზონური საქმიანობა;
- ცვლილებები წარმოების ტექნოლოგიაში;
- რისკი სამეწარმეო საქმიანობაში (მაგ.: უახლესი ტექნოლოგია, მაღალი მოდა, კონკურენციაში შესვლის სიმარტივე);
- ოპერაციების შემცირება ან გაფართოება;
- უკუჩვენებითი პირობები (მაგ.: მოთხოვნილების დაქვეითება, ჭარბი სიმძლავრე, ფასების სერიოზული კონკურენცია);
- ძირითადი კოეფიციენტები და მოქმედი სტატიტიკა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციფიკური მეთოდები და პრობლემები;
- სამართლებრივი ჩარჩოები;

- ენერგომომარაგება და მისი ღირებულება;
- სპეციფიკური ან უნიკალური მეთოდოლოგია (მაგ.: სამუშაო კონტრაქტების, დაფინანსების მეთოდების შემუშავების, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების მეთოდოლოგიასთან დაკავშირებით).

გ) სამეურნეო სუბიექტის ძირითადი პრინციპები:

1. მენეჯმენტი და საკუთრების უფლება – დამახასიათებელი თავისებურებანი:

- კორპორაციის სტრუქტურა – საკუთარი, საზოგადოებრივი, სახელმწიფო (მოიცავს უკანასკნელ ხანს მომხდარ ან დაგეგმილ ცვლილებებს);
- ხელსაყრელი მესაკუთრეები და დაკავშირებული მხარეები (რეპუტაცია და გამოცდილება სამეწარმეო საქმიანობაში ქვეყნის შიგნით და უცხოეთში);
- კაპიტალის სტრუქტურა (უკანასკნელ ხანს მიღებული ან დაგეგმილი ცვლილებების ჩათვლით);
- ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- ხელმძღვანელობის ამოცანები, პრინციპები, სტრატეგიული გეგმები;
- სამეწარმეო საქმიანობის შექმნა, შერწყმა ან გადაცემა (დაგეგმილი ან უკანასკნელ ხანს განხორციელებული);
- დაფინანსების წყაროები და მეთოდები (მიმდინარე, გასული პერიოდის);
- დირექტორთა საბჭო (მმართველობის ორგანოები);
შემადგენლობა;
ცალკეული პირების რეპუტაცია და გამოცდილება სამეწარმეო საქმიანობაში;
დამოუკიდებლობა და მოქმედ ხელმძღვანელთა კონტროლი;
- აუდიტორული კომიტეტის არსებობა და მისი საქმიანობის მოცულობა;
სხდომათა პერიოდულობა;
კორპორაციულ ორგანიზაციებში ქვეყნის ნორმების არსებობა;
- მოქმედი ხელმძღვანელობა;

გამოცდილება და რეპუტაცია;

კადრების დენადობა;

პერსონალი, რომელიც ახდენს ფინანსირებას და მათი სტატუსი ორგანიზაციაში;

ბუღალტრული აღრიცხვის განყოფილების დაკომპლექტება;

წახალისებისა და პრემიების სისტემა, როგორც ანაზღაურების შემადგენილი ნაწილი (მაგ., რომელიც დამოკიდებულია მოგებაზე);

პროგნოზებისა და ბიუჯეტის გამოყენება;

ზეწოლა ხემძღვანელობაზე (მაგ.: ზედმეტად დატვირთვა, ერთი პირის დომინირება, აქციის კურსის მხარდაჭერა, შედეგების პუბლიკაციებისათვის დაუსაბუთებელი ვადები);

მართვის საინფორმაციო სისტემები;

- შიდა აუდიტის ფუნქცია (არსებობა, ხარისხი);
- შიდა კონტროლთან ურთიერთობა.

2. სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობა – წარმოება, ვაჭრობა, მომარაგება, ხარჯები, საწარმოს საქმიანობა:

- სამეწარმეო საქმიანობის სახეობათა ხასიათი (მაგ.: მწარმოებელი, საბთუმო მოვაჭრე, ფინანსური მომსახურება, იმპორტი / ექსპორტი);
- სამეურნეო დანიშნულების შენობა-ნაგებობების, საწყობების, ოფისის ადგილმდებარეობა;
- დასაქმება (მისი ადგილმდებარეობა, მომარაგება, ხელფასების დონე, პროფკავშირთან კონტრაქტები, საპენსიო ვალდებულებები, უფლება-მოსილების დებულებები);
- პროდუქცია, მომსახურება ან ბაზარი (მაგ.: ძირითადი შემკვეთები და კონტრაქტორები, ანგარიშსწორების პირობები, მოგების ნორმები, ბაზარში მონაწილეობის წილი, კონკურენტები, ექსპორტი, ფასწარმოქმნის პოლიტიკა, პროდუქციის რეპუტაცია, გარანტია, შეკვეთების წიგნი, ტენდენციები, მარკეტინგული სტრატეგია და ამოცანები, სამეურნეო პროცესები);

- საქონელი და მომსახურება (მაგ.: გრძელვადიანი კონტრაქტები, მომარაგების სტაბილურობა, ანგარიშწორების პირობები, იმპორტი, მიწოდების მეთოდები, როგორიცაა “განსაზღვრულ ვადებში მიწოდება”);
 - სასაქონლო-მატერიალური მარაგი (მაგ.: განლაგება, რაოდენობა);
 - ფიზიკური გარიგებები, ლიცენზია, პატენტი;
 - ხარჯების მნიშვნელოვანი კატეგორიები;
 - სამეცნიერო კვლევა;
 - აქტივები, ვალდებულებები და გარიგებები (უცხოურ ვალუტაში – ვალუტის საშუალებით ჰეჯირება);
 - კანონები და დებულებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე;
 - არსებული საინფორმაციო სისტემები – მათში ცვლილებების შესატანი გეგმების არსებობა;
 - ვალის სტრუქტურა, შეთანხმებებისა და შეზღუდვების ჩათვლით.
3. ფინანსური საქმიანობის ფაქტორები, რომლებიც ეხება ფინანსურ მდგომარეობასა და რენტაბელურობას:
- ძირითადი კოეფიციენტები და მიმდინარე სტატისტიკა;
 - ძირითადი მიმართულებები.
4. საანგარიშგებო გარემოს შიდა ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ხელმძღვანელობაზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში.
5. კანონმდებლობა:
- მარეგულირებელი გარემო და მოთხოვნები;
 - საგადასახადო სისტემა;
 - სამეწარმეო საქმიანობის დამახასიათებელი შეფასებები და ახსნა-განმარტებები;
 - მოთხოვნები სააუდიტორო ანგარიშგების მიმართ;
 - ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები.

აუდიტის პროგრამა და აუდიტის სტრატეგიის
შესაბამისი პროცედურების დოკუმენტების
შესამოწმებელი ფურცლის ნიმუში

შემოწმების მიზნის გარკვევა. შესრულების თარიღი.

1. აუდიტის დაგეგმვის დროს იყო თუ არა პერსონალის მიერ განხილული შემდეგი საკითხები:
 - წარმოების სააღრიცხვო პოლიტიკა და სააღრიცხვო პროცედურები;
 - ფინანსური ანგარიშგების განაყოფები, რომლებიც მოითხოვენ კორექტირებას;
 - ანგარიშების ხასიათი, რომელიც სავარაუდოა გაიშიფროს(მაგ.: კონსოლიდირებული აღრიცხვის ანგარიში, სპეციალური ანგარიშები, ისეთი როგორცაა ხელშეკრულების მოთხოვნის შესაბამისობაში,
2. აუდიტის დაგეგმვისას პერსონალი:
 - განიხილავდა აუდიტის მაშტაბებს, დროს და ხასიათს წარმოების ხელმძღვანელობასთან, დირექტორთა საბჭოსთან ანდა აუდიტორულ კომიტეტთან;
 - განიხილავდა მიღებული აღრიცხვის სისტემის გაეღენას, განსაკუთრებულად ახალი სისტემის;
 - კოორდინირებას უკეთებდა წარმოების პერსონალს მათი მომზადების მხედველობაში გათვალისწინებით;
 - საზღვრავდა კონსულტანტების, სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორების, სპეციალისტების ანდა შიდა აუდიტორების ჩართვის ხარისხს.

აუდიტორისათვის საჭირო სპეციალისტების შერჩევა

1. იყო თუ არა მომზადებული დროის ბიუჯეტი კლიენტთან სამუშაოს დაგეგმვაზე და საჭირო მუშა რესურსებზე;
2. მოიწონა თუ არა პროექტის ხელმძღვანელმა დროის ბიუჯეტი კლიენტთან მუშაობის დაწყებამდე;
3. პერსონალის ჩართვის ბალანსის უზრუნველყოფისას და ინდივიდუალური გამოცდილებისას განხილული იყო თუ არა შემდეგი ფაქტორები:
 - აუდიტის მოცულობა და სირთულე;
 - პერსონალის ჩართვის შესაძლებლობა;
 - სპეციალური გამოცდილების აუცილებლობა;
 - აუდიტის დრო;
 - პერსონალის მუდმივი და პერიოდული როტაცია;
 - მუშაობის პროცესში სწავლების შესაძლებლობა.
4. იყო თუ არა სამუშაო დროის ბიუჯეტი და პერსონალის შემადგენლობა მიღებული პარტნიორების მიერ, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტზე იმისათვის, რომ პარტნიორს ჰქონდეს შესაძლებლობა განხილოს პერსონალის მომზადების კვალიფიკაციის და გამოცდილების დონე, რომელიც დანიშნული იქნება აუდიტის ჩასატარებლად.

დამოუკიდებლობა

1. შემოწმების ხელმძღვანელმა მიიღო თუ არა წერილობითი მტკიცება აუდიტის ჩატარებაში სხვა დამოუკიდებელი ფირმების ჩართვის შესახებ;
2. იყო თუ არა შესწავლილი აუდიტში ჩართული პერსონალის წლიური ანკეტები მის დამოუკიდებლობაში დარწმუნებისათვის;
3. კლიენტისაგან იყო თუ არა მიღებული ანგარიშები იმის გასაგებად, ჰქონდა თუ არა მას ზოგიერთი კრედიტორული

ხასიათის გადაუხდელი თანხა, რომელსაც შეეძლო მისი დამოუკიდებლობის შესუსტება;

4. იმ სიტუაციაში, როცა ფირმა აღმოჩნდა კლიენტისაგან დამოუკიდებელი, იყო თუ არა განხილული აზრის გამოთქმაზე უარის შესაძლებლობა, რომელიც გარჩეული იყო პროფესიულ სტანდარტებთან მიმართებაში.

დამკვეთის ბიზნესის ცოდნა

1. იყო თუ არა კლიენტის ოპერაციაზე სრული გაგება შემდეგი გზით:
 - წინა წლების სამუშაო დოკუმენტების შესწავლა, მუდმივი ფაილები, აუდიტორული ანგარიშები და ანგარიშგებები;
 - რომელიმე მონაკვეთის ფინანსური ანგარიშგების და მიმდინარე წლის ანგარიშგების შესწავლა, თუ ასეთი ანგარიშები არ იყო მომზადებული, მაშინ მთავარი წიგნის შესწავლის გზით, რომ განისაზღვროს მისაღებია თუ არა გასულ წლებთან შედარებით თანხები და ურთიერთკავშირები;
 - ხელმძღვანელობის მიმართ ბოლო წერილების უმრავლესობის შესწავლა;
 - კლიენტის შესაბამისი მიმოწერების შესწავლა;
 - დირექტორთა საბჭოსა და აქციონერული კრების ოქმების ასლების შესწავლა;
 - კლიენტზე გაწეული აუდიტის მომსახურებაზე არააუდიტური მომსახურების გაეფენის შესაძლებლობების გაეფენა.
2. მიიღო თუ არა პერსონალმა მონაცემები კლიენტის ბიზნესის ხასიათზე, ორგანიზაციაზე და მის ოპერაციულ მახასიათებლებზე:
 - ბიზნესის სახე;
 - პროდუქციის და მომსახურების სახე;
 - კაპიტალის სტრუქტურა;
 - “დაკავშირებული მხარეები”;
 - განლაგების ადგილი;
 - წარმოება;
 - განაწილების მეთოდი;

- კომპენსირების მეთოდი.
3. პერსონალმა მიიღო თუ არა მონაცემები იმ დარგებზე, რომელშიც მოქმედებს წარმოება:
 - ეკონომიკური პირობები;
 - სახელმწიფო რეგულირება;
 - ცვლილებები ტექნოლოგიაში;
 - დარგისთვის საერთო აღრიცხვის პრაქტიკა;
 - კონკურენციის პირობები;
 - ფინანსური ტენდენციები და კოეფიციენტები.
 4. ღებულობდა თუ არა პერსონალი კონსულტაციებს კლიენტის ბიზნესთან დაკავშირებული ინფორმაციის ისეთი წყაროებიდან, როგორცაა:
 - აუდიტორული და ბუღალტრული ხელმძღვანელობა;
 - პუბლიკაციები;
 - სხვა წარმოებებისა და დარგების ფინანსური ანგარიშები;
 - სახელმძღვანელოები და კარგად ინფორმირებულ პირებზე პუბლიკაციები.
 5. განხილული იყო თუ არა აუდიტის დაგეგმვა, რომლის მეთოდებს წარმოება იყენებს ბუღალტრული ინფორმაციის დამუშავების პროცესში.
 6. აუდიტის დროს განხილული იყო თუ არა წარმოების მიერ კომპიუტერების გამოყენების ეფექტიანობის საკითხი:
 - კომპიუტერების გამოყენების ხარისხი ყველა საჭირო სააღრიცხვო ოპერაციებზე;
 - მოცემულობების კომპიუტერული დამუშავების კომპლექსურობა, მომსახურების გარეცენტრის გამოყენების ჩართვით;
 - კომპიუტერული პროცესების ორგანიზაციული სტრუქტურა;
 - კომპიუტერულ მონაცემებზე ხელმისაწვდომობა;
 - აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ეფექტურობის გასაადვილებლად კომპიუტერული ტექნიკის გამოყენება.
 7. განხილული იყო თუ არა აუდიტის კომპიუტერული პროცედურების ჩასატარებლად მომზადებული პერსონალის შერჩევა.

აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობის შეფასება

1. იყო თუ არა გათვალისწინებული ბუღალტრული ჩანაწერების ადეკვატურობისათვის შემდეგი ფაქტები:
 - ფინანსურ ანგარიშგებებზე საჭირო კლასიფიკაციისათვის ოპერაციების დაწერილობით აღწერა;
 - გარიგების ისეთნაირი აღწერა, რომელიც საშუალებას იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებებში მათი ფულადი სახით აღწერისათვის;
 - ბუღალტრული ჩანაწერები მოიცავს თუ არა იმ პერიოდს, რომელშიც მოხდა გარიგებები იმისათვის, რომ გარიგების ასახვა მოხდეს იმავე სააღრიცხვო პერიოდში.
2. იყო თუ არა მიღებული შესაბამისი ინსტრუქციების, პროცედურების, ჩანაწერების და საკონტროლო პროცედურების და წარმოების მიერ მათი გამოყენების ხასიათის შესახებ ინფორმაცია შემდეგი გზით:
 - წარმოებასთან წინამდებარე მუშაობის გამოცდილება;
 - ხელმძღვანელობის და პერსონალის გამოკითხვა;
 - წარმოების დოკუმენტების და ჩანაწერების შესწავლა;
 - მოქმედებებზე და ოპერაციებზე დაკვირვება.
3. იყო თუ არა დოკუმენტირებული აუდიტის დაგეგმვის დროს წარმოების შიდა კონტროლის სტრუქტურების ელემენტების გაგება.
4. იყო თუ არა შესრულებული ხელმძღვანელობის სიწმინდის შეფასებაზე შემდეგი პროცედურები:
 - ადგილობრივი ვექილების, ბანკირების და ბიზნესის სხვა წარმომადგენლის გამოკითხვა საქმიან წრეში კლიენტის მდგომარეობაზე;
 - კლიენტის კრედიტული რეიტინგის შემოწმება.

სამუშაოს პირობებზე წერილის მომზადება

1. იყო თუ არა წერილში ჩართული შემდეგი პუნქტები:
 - წარმოების დასახელება (ფილიალის თუ კი არის) და წლის დამთავრების რიცხვი;

- შესადგენი და შესასწავლი ანგარიშგება, რომელიც ექვემდებარება აუდიტს;
 - ისეთი დაწერილებით მომსახურების განაკვეთი, რამდენადაც ეს აუცილებელია, კლიენტის მიერ დადებულ შეზღუდვების ჩათვლით;
 - დასკვნის უარყოფის ანდა სხვა მოცემული ანგარიშის სახე;
 - აღმოჩენილ თაღლითობაზე პასუხისმგებლობის უარყოფა;
 - კლიენტის პერსონალის მოვალეობები გრაფიკისა და ანგარიშგების მომზადებაზე;
 - აუდიტორის მოთხოვნა ყველა დაბეჭდილ მასალაზე, რომელშიც მოცემულია კლიენტის ანგარიშგება;
 - საგადასახადო დეკლარაციების და მომავალი საგადასახადო შემოწმებების მომზადებაზე პასუხისმგებლობა;
 - ანაზღაურების გადახდის მეთოდები ან კონორარი;
 - გადახდაზე კლიენტის მოვალეობები და ანგარიშების წარმოდგენა;
 - ადგილი კლიენტის თანხმობაზე ხელის მოსაწერად და რიცხვი;
 - მადლობის გამოხატვა აუდიტორის მიერ შერჩევაზე;
 - ახალი აუდიტორის დანიშვნის შემთხვევაში კლიენტი პასუხისმგებელია მოცემულ და წინამდებარე აუდიტორებს შორის ურთიერთთანამშრომლობაზე აუცილებელი ინფორმაციის მისაღებად.
2. იყო თუ არა წერილში ჩართული აუცილებელი პუნქტები:
- აუდიტორის საკონტროლო პროცედურის აღწერა თუ ამას კლიენტი ითხოვს, ანდა ითვლება აუცილებლად აუდიტორის დასაცავად (დაწერილებით აუდიტორული პროგრამა არ უნდა იყოს კლიენტის პერსონალისთვის ხელმისაწვდომი ზეპირ ანდა სხვა ნებისმიერ ფორმაში);
 - აუდიტის დროებითი ჩარჩო და ხანგრძლივობა;
 - კლიენტის პერსონალის სახელები მუშაობის პროცესში კონტაქტის დასამყარებლად;
 - შიდა კონტროლის სისტემების შეფასება, შესწავლა და შესაბამისი ანგარიშები;
 - შიდა აუდიტორთან კონტაქტები და ურთიერთთანამშრომლობა;
 - აღმოუჩენელი მომსახურებების ჩამონათვალი;

- კლიენტის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის აღიარება;
- ის მდგომარეობა, რომ კლიენტი იქნება ინფორმირებული შიდა კონტროლის სტრუქტურაში რაიმე მნიშვნელოვან პირობებზე, რომელიც მოხედება აუდიტორის ყურადღების ცენტრში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობისას.

აუდიტორული რისკისა და არსებობის შეფასება

1. იყო თუ არა შიდა და საკონტროლო რისკი შეფასებული აღმოჩენის რისკის სიდიდის გასაგებად. მხედველობაში მიიღება აუდიტორული რისკის მისაღებად დაბალ დონეზე შემცირება;
2. იყო თუ არა წინასწარი შეფასება არასწორი მონაცემების თანხის სიდიდეზე, რომელიც იქნება ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითი;
3. იყო თუ არა ეს თანხა დაკავშირებული დასაშვებ შეცდომასთან ანგარიშებში კონკრეტულ ნარჩენებში აუდიტორული პროცედურის დაგეგმვისას.

კონტროლის რისკის შეფასება

1. თუ კონტროლის რისკი შეფასებული იყო მთლიანი ანგარიშგებისთვის ან მისი ზოგიერთი ნაწილისათვის როგორც მაქსიმალური, იყო თუ არა ეს დოკუმენტირებული;
2. თუ კონტროლის რისკი მთლიანი ანგარიშგებისთვის ან მისი ზოგიერთი ნაწილებისთვის შეფასებული იყო მაქსიმალურზე დაბალი დონით, იყო თუ არა შესრულებული შემდეგი პროცედურები:
 - დადგენილია, რომ შიდა კონტროლის სტრუქტურის სპეციალური პროცედურები და პოლიტიკა ესადაგება ამ მტკიცებების არსებითი დამახინჯებების აღმოჩენას და აღკვეთას;

- ჩატარებულია თუ არა ასეთი პოლიტიკის და პროცედურის მოქმედების და მოდელის ეფექტურობის შეფასების საკონტროლო ტესტები.
- 3. ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ მუხლებზე კონტროლის რისკის დასაშვები დონის შემცირების სურვილის შემთხვევაში იყო თუ არა შესრულებული კონტროლის სისტემის დამატებითი ტესტები;
- 4. იყო თუ არა დოკუმენტირებული დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის მთლიანად ან მისი ნაწილისთვის კონტროლის რისკი შეფასებული მაქსიმალურზე დაბალი დონით.

შეცდომები და ნორმების დარღვევა

1. იყო თუ არა განხილული ფინანსური ანგარიშგების არსებითი დამახინჯებების რისკის შეფასებისას შემდეგი ფაქტორები:
 - მენეჯმენტის მახასიათებლები (მაგ., ხელმძღვანელობის დაუსაბუთებელი და აგრესიული დამოკიდებულება ფინანსურ ანგარიშგებასთან);
 - დარგის საქმიანობა და მახასიათებლები (მაგ., წარმოების მომგებიანობა დარგთან მიმართებაში არაადეკვატურია);
 - აუდიტის მახასიათებლები (მაგ., ადგილი ჰქონდა თუ არა მნიშვნელოვან ან უჩვეულო გარიგებებს).
2. იყო თუ არა გათვალისწინებული ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯებაზე რისკის შეფასებისას ხელმძღვანელობის მიერ შემდეგი ფაქტორები:
 - ცნობილია თუ არა გარემოება, რომელსაც შეუძლია მიგვითითოს მენეჯმენტის გადახრაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან, როგორცაა ზოგადი კამათი მოგების გამადიდებელი ანგარიშების აგრესიული გამოყენების პრინციპზე;
 - არსებობს თუ არა განკარგულება იმაზე, რომ ხელმძღვანელობა არ ადგენს პროცედურის პოლიტიკას, რომელიც უზრუნველყოფს გონივრულ დარწმუნებას სააღრიცხვო შეფასებების საიმედოობაზე;

- არსებობს თუ არა პირობები, რომელიც მიუთითებს კონტროლის სისტემის უკმარისობაზე, როგორცაა სააღრიცხვო და ოპერაციულ სფეროში მუდმივი კრიზისული პირობები;
 - არსებობს თუ არა კომპიუტერულ პროცესებზე კონტროლის უკმარისობის მაჩვენებლები, მაგ., უკმარისობა ხელმისაწვდომობის კონტროლის პროგრამაზე, რომელიც აკონტროლებს ან ახორციელებს აქტივების მოძრაობას;
 - არის თუ არა მითითება იმაზე, რომ ხელმძღვანელობამ არ შეიმუშავა და პერსონალამდე არ დაიყვანა ინფორმაციის დამუშავებისა და აქტივების მოძრაობის კონტროლზე ადეკვატური ინსტრუქციები და პროცედურები, მაგ., საკვანძო პოზიციებზე მომუშავეების შესწავლა მათ სამუშაოზე აყვანამდე.
3. იყო თუ არა განხილული ოპერაციების ხარისხზე ან ანგარიშების დონეზე არსებით დამახინჯებებზე რისკის დონის შეფასებაზე ფაქტორები:
- სააღრიცხვო პოლიტიკის კომპლექტურობა და თანმიმდევრობა;
 - ცნობილი შესაძლებელი დამახინჯებების ბუნება, მიზეზი და თანხები, რომელიც აღმოჩენილია წინა აუდიტის დროს ანგარიშებში ანდა ოპერაციის კლასში;
 - აქტივების არარეალურობა დამახინჯებების თვალსაზრისით;
 - ოპერაციის კლასის ან ანგარიშის გარკვევა აზრის ხასიათთან დამოკიდებულებაში.
4. იყო თუ არა შეფასებული მნიშვნელოვან დამახინჯებებზე რისკი:
- აუდიტორული პროცედურების მასშტაბებზე და დროზე ხასიათის განსაზღვრა;
 - პერსონალის შერჩევაზე;
 - მოთხოვნილი კონტროლის დონის განსაზღვრაზე.
5. თუ იყო განსაზღვრული, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი არსებით დამახინჯებებზე:
- იყო თუ არა განსაკუთრებული გარიგების დეტალები, ძირითადი ხელმძღვანელობის ჩათვლით, იდენტიფიცირებული და დამტკიცებული შესაბამისი გარეშე მხარისაგან;

- იყო თუ არა შესწავლილი ყველა არსებითი ბუღალტრული ჩანაწერების დეტალები, რომელიც მომსადებელი და მიღებული იყო ხელმძღვანელობის მიერ;
- იყო თუ არა განხილული სააღრიცხვო პოლიტიკის მისაღებლობა მოცემულ მდგომარეობაში.

ანალიზური პროცედურები

1. იყო თუ არა ანალიზური პროცედურები ფოკუსირებული:
 - აუდიტორის მიერ კლიენტის ბიზნესსა, საქმიანობასა და მოვლენებზე გაგების გაუმჯობესებაზე, რომელიც დაგროვილია წინა აუდიტის ჩატარებისას;
 - მხარეების განსაზღვრაზე, რომელიც შეიძლება აუდიტორისთვის წარმოადგენდეს მნიშვნელოვან რისკს.

აუდიტის სტრატეგია და პროგრამა

1. იყო თუ არა შემუშავებული აუდიტის პროგრამა;
2. იყო თუ არა დასკვნითი აუდიტორული პროგრამა პროექტის ხელმძღვანელის მიერ მიღებული.

აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულება (ნომერი)

ხელშეკრულების გაფორმების ადგილი

თარიღი

აუდიტური ფირმა (აუდიტური ორგანიზაციის დასახელება), რომელიც შემდგომში იწოდება როგორც შემსრულებელი, გენერალური დირექტორის სახით (გვარი, სახელი, მამის სახელი) მოქმედი წესდების საფუძველზე, ერთი მხრივ და (ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება), რომელიც შემდგომში იწოდება როგორც დამკვეთი, გენერალური დირექტორის (პასუხისმგებელი პირის გვარი, სახელი, მამის სახელი), რომელსაც მოქმედების საფუძველი აქვს (დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს უფლებამოსილებას), მეორე მხრივ, დადეს ხელშეკრულება ქვემოთ ჩამოთვლილზე:

1. ხელშეკრულების საგანი.

1.1. დამკვეთი ავალებს, შემსრულებელი კი იღებს ვალდებულებას შემდეგი სამუშაოს შესრულებაზე:

ა) დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების (აუდიტორული შემოწმების ჩატარება) აქედან (ანგარიშგების დაწყების თარიღი) აქამდე (ანგარიშგების თარიღი) და ამ ანგარიშგების უტყუარობის აუდიტორული დასკვნის შედგენა, ასევე აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიმართ აუდიტის ჩატარების შედეგების შესახებ.

1.2. სამუშაოს ჩატარების ვადები (ან სამუშაოს გარკვეული ეტაპები).

2. შემსრულებლის უფლება - მოვალეობა.

2.1. ასრულებს დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს, რომელიც ხელმძღვანელობს აუდიტორული საქმიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით;

2.2. დამოუკიდებლად განსაზღვრავს აუდიტორული შემოწმების ფორმებს და მეთოდებს, გამომდინარე მოქმედი ნორმატიული აქტის მოთხოვნებიდან, ასევე დამკვეთის მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული

- კონკრეტული პირობების გათვალისწინებით;
- 2.3. უფლება აქვს შეამოწმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტაცია სრულად, ფულადი თანხა, ფასიანი ქაღალდები, მატერიალური ფასეულობანი, მიიღოს განმარტება აუდიტის მსვლელობისას აღძრულ კითხვებზე და დამატებითი ცნობები, რომლებიც აუცილებელია აუდიტორული შემოწმებისას;
 - 2.4. უფლება აქვს მიიღოს წერილობითი შეკითხვისას პასუხი მესამე პირისაგან, მათ შორის სახელმწიფო ორგანოების შუამდგომლობით, რომლებმაც დააეაღეს შემოწმება;
 - 2.5. უფლება აქვს სამუშაოს შესასრულებლად ჩართოს დამატებით აუდიტორები (სპეციალისტები), მხარეების კონსულტანტები და ექსპერტები;
 - 2.6. უფლება აქვს უარი თქვას აუდიტორული შემოწმების შესრულებაზე ან თავისი აზრის გამოთქმაზე აუდიტორულ დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ იმ შემთხვევაში, თუ დამკვეთი არ წარმოადგენს აუცილებელ დოკუმენტაციას;
 - 2.7. მოვალეა აუდიტორული საქმიანობის შესრულებისას დაიცვას საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით და სხვა ნორმატიული დოკუმენტებით გათვალისწინებული მოთხოვნები;
 - 2.8. მოვალეა კვალიფიციურად ჩაატაროს აუდიტორული შემოწმება, ასევე აღმოუჩინოს სხვა აუდიტორული მომსახურება;
 - 2.9. მოვალეა უზრუნველყოს იმ დოკუმენტაციის შენახვა, რომელიც მიღებულია და შედგენილია აუდიტორული შემოწმებისას და არ გათქვას მათი შინაარსი დამკვეთის თანხმობის გარეშე, გამონაკლისს წარმოადგენს შემთხვევები, რომლებიც გათვალისწინებულია საქართველოს კანონმდებლობით, დამოუკიდებლად იმისა, გაგრძელდება თუ შეწყდება ურთიერთობა დამკვეთთან;
 - 2.10. ადგენს აუდიტორულ დასკვნას და აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას (ანგარიში) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი აუდიტის ჩატარების შედეგებზე;

- 2.11. გადასცემს ხელმძღვანელობას ან დამკვეთის ნდობით აღჭურვილ პირს აუდიტორული დასკვნის ანალიტიკური (ანგარიში) და შემაჯამებელი ნაწილების ერთ ეგზემპლარს, ასევე აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას (ანგარიში) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი აუდიტის ჩატარების შედეგების შესახებ;
- 2.12. დამკვეთს გადასცემს დასკვნის შემაჯამებელ ნაწილს მხოლოდ მას შემდეგ, რაც ოფიციალურად მიიღებს დამკვეთისაგან სრულად შედგენილ და ხელმოწერილ ფინანსურ ანგარიშგებას.
3. დამკვეთის უფლება - მოვალეობა.
- 3.1. უფლება აქვს მიიღოს შემსრულებლისაგან ის ინფორმაცია, რომელიც კანონმდებლობით არის გათვალისწინებული აუდიტის ჩატარებისას, მათ შორის აუდიტორის მიერ გაკეთებული შენიშვნებისა და დასკვნების შესახებ;
- 3.2. უთანხმოების შემთხვევაში უფლება აქვს შესაბამისი განცხადებით მიმართოს იმ ორგანოს, რომელმაც გასცა ლიცენზია აუდიტორული საქმიანობის შესახებ აუდიტორული დასკვნის ხარისხის შესამოწმებლად;
- 3.3. მოვალეა შექმნას საშემსრულებლო პირობები დროული და სრული აუდიტორული შემოწმებისათვის, წარმოადგინოს ყველა დოკუმენტაცია, რომელიც საჭიროა მისი ჩატარებისათვის, წარმოადგინოს ზეპირი ან წერილობითი ფორმით განმარტება შემსრულებლის მოთხოვნაზე, ასევე შეასრულოს აუცილებელი გასამრავლებელი და გადასაღები სამუშაოები;
- 3.4. მოვალეა ოპერატიულად აღმოფხვრას აუდიტორული შემოწმებისას გამოვლენილი დარღვევები ფინანსური ანგარიშის შედგენისას;
- 3.5. არ შეუძლია შეზღუდოს ის კითხვები, რომლებიც საჭიროებენ ახსნას აუდიტორული შემოწმებისას;
- 3.6. არ შეუძლია გავლენა იქონიოს შემსრულებელზე აზრის შეცვლის მიზნით დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ.
4. აუდიტორული მომსახურების ღირებულება და გადახდის

ფორმა.

- 4.1. აუდიტორული მომსახურების ღირებულება განისაზღვრება იმ თანხით, რაზედაც შეთანხმდებიან მხარეები;
- 4.2. აუდიტორული მომსახურების ღირებულება ხელშეკრულებით შეადგენს: (თანხა ციფრებით და წერტილით) მათ შორის
- 4.3. აუდიტორული ფირმების ანაზღაურებას დამკვეთი ახორციელებს იმ ანგარიშის საფუძველზე, რომელსაც გამოწერს შემსრულებელი;
- 4.4. ანაზღაურების გადახდა ხდება შემდეგი თანმიმდევრობით: შემსრულებელი სამუშაოს % დამკვეთი გადარიცხავს შემსრულებლის მიმდინარე ანგარიშზე სამუშაოს დაწყებიდან (X) დღის ვადაში, სამუშაოს ღირებულების % დამკვეთი გადარიცხავს ანგარიშზე შემსრულებლის მიღება – ჩაბარების აქტზე ხელის მოწერიდან (X) დღის ვადაში. ყოველ დაგვიანებულ დღეზე დამკვეთი უხდის შემსრულებელს საურავს %-ს გადასახდელი თანხიდან.
5. მხარეების პასუხისმგებლობა, დაეების მოგვარების ხერხები.
 - 5.1. თითოეულმა მხარემ პირნათლად უნდა შეასრულოს ხელშეკრულებით მასზე დაკისრებული მოვალეობა, ასევე აღმოუჩინოს დახმარება მეორე მხარეს მისი ვალდებულებების შესრულებაში;
 - 5.2. დავის აღძერის შემთხვევაში მხარეები მიიღებენ ყველა ზომას მის გადასატრელად მოლაპარაკების გზით;
 - 5.3. იმ შემთხვევაში, თუ თანხმობა ვერ იქნა მიღწეული მოლაპარაკების გზით, ყველა სადავო საკითხი, უთანხმოება და კონფლიქტი, რომელიც წარმოიქმნება ხელშეკრულების შესრულებისას, ასევე მისი დარღვევისა და გაუქმების დროს, გადაწყდება სასამართლოს მეშვეობით კონკრეტული სასამართლო ორგანოს მითითებით;
 - 5.4. ხელშეკრულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში დამკვეთი და შემსრულებელი იღებენ ქონებრივ ვალდებულებებს მოქმედი კანონმდებლობის და

- არსებული ხელშეკრულების პირობების თანახმად;
- 5.5. ხელშეკრულების ნაწილობრივი ან მთლიანი შეუსრულებლობის დროს მხარეები თავისუფლდებიან პასუხისმგებლობისაგან, თუ ეს წარმოადგენს გადაუღალავი ძალისხმევის შედეგს, რომელიც განისაზღვრება მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად;
- 5.6. ასეთი გაუგებრობის წარმოქმნის დროს, რაც გათვალისწინებული არ არის ხელშეკრულებით, მხარეები ხელმძღვანელობენ მოქმედი კანონმდებლობით.
6. კონფიდენციალურობა.
- 6.1. ინფორმაციის გაუმხელობის მოცულობა განისაზღვრება დამკვეთის მიერ შემსრულებელთან შეთანხმებით ხელშეკრულების თითოეულ დანართზე;
- 6.2. მხარეები იღებენ ვალდებულებას შეინარჩუნონ მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა, რომელსაც მიიღებენ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოს შესრულების დროს და მიიღონ ყველა ზომა, რათა დაიცვან მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა;
- 6.3. კონფიდენციალური ინფორმაციის გამხელა მესამე პირისადმი, პუბლიკაცია ან სხვა გამხელა შესაძლებელია მხოლოდ მეორე მხარის წერილობითი შეთანხმებით დამოუკიდებლად იმ მიზეზისა, რომლითაც დაირღვა ხელშეკრულება;
- 6.4. ინფორმაციის გათქმის შეზღუდვა არ ეხება საყოველთაოდ მიღებულ ინფორმაციას ან ისეთ ინფორმაციას, რომელიც მხარეებისაგან დამოუკიდებლად გახდა საიდუმლო, აგრეთვე ინფორმაციას, რომელიც გაერცვლებული იქნა სხვა წყაროებიდან ინფორმაციის მიღებამდე ან მიღების შემდეგ.
7. დასკვნითი ნაწილი.
- 7.1. ხელშეკრულებაზე ყველა დამატება და შესწორება მოქმედია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი წერილობითი სახით არის შედგენილი და ხელმოწერილია უფლებამოსილი პირების მიერ;
- 7.2. ხელშეკრულება ძალაში შედის ხელმოწერის შემდეგ.

ხელშეკრულება ხელმოწერილია (რიცხვი) ორ ეგზემპლარად. გარიგების შესრულების ადგილი.

8. ხელშეკრულების მოქმედების ვადა და მხარეების იურიდიული მისამართები.
- 8.1. ხელშეკრულების მოქმედების ვადა;
- 8.2. ხელშეკრულება შეიძლება დაირღვეს ერთ-ერთი მხარის სურვილით წერილობითი მიმართვის შემდეგ მეორე მხარისადმი ხუთი დღით ადრე.

მხარეთა მისამართი და ანგარიში

შემსრულებელი

დამკვეთი

იურიდიული მისამართი, საბანკო რეკვიზიტები, გადასახადის გადამხდელის ინდივიდუალური ნომერი, სტატისტიკური კოდეზი: ლიცენზიის ნომერი და ვადა აუდიტორული საქმიანობის შესახებ და გაცემის თარიღი.

იურიდიული მისამართი, საბანკო რეკვიზიტები, ინდივიდუალური ნომერი, სტატისტიკური კოდეზი.

შემსრულებელი

დამკვეთი

ხელმოწერა, გვარი, ინიციალები, პასუხისმგებელი პირის თანამდებობა.

ხელმოწერა, გვარი, ინიციალები, პასუხისმგებელი პირის თანამდებობა.

მუხლი 1. ზოგადი დებულებები

- 1.1. კოდექსს საფუძვლად დაედო საქართველოს კანონი 'აუდიტორული საქმიანობის შესახებ', საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს შესაბამისი გადაწყვეტილებები, განვითარებული ქვეყნების აუდიტორული საქმიანობის პროფესიული ეთიკის მოქმედი ნორმები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.
- 1.2. კოდექსის ნორმების დაცვა სავალდებულოა ყველა აუდიტორისა და აუდიტური ფირმისათვის, რომელთაც მიღებული აქვთ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, აგრეთვე ყველა უცხოელი აუდიტორისა და აუდიტური ფირმისათვის, რომლებიც ეწევიან აუდიტორულ საქმიანობას საქართველოს ტერიტორიაზე.
- 1.3. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი განსაზღვრავს იმ ზნეობრივ-მორალურ ნორმებს, რომელთა დაცვა ყოველი აუდიტორის უპირველესი მოვალეობაა.
- 1.4. ეთიკის ნორმების დაცვა გარანტირებულია აუდიტორის მაღალი მორალური თვისებებითა და პროფესიული პასუხისმგებლობით, აგრეთვე ობიექტური აუცილებლობით – განმტკიცდეს საზოგადოების ნდობა აუდიტორის პროფესიისადმი.
- 1.5. ეთიკის ნორმების დამრღვევნი პატივს არ სცემენ აუდიტორთა საზოგადოებას, ამავდროს აყენებენ მას მორალურ და მატერიალურ ზარალს.
- 1.6. ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ეთიკის ნორმების დაცვა სავალდებულოა აუდიტორების, აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელების და მისი ყველა მუშაკისათვის.

- 1.7. აუდიტორი მოვალეა იმოქმედოს როგორც დამკვეთის, ისე ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის და საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით.

მუხლი 2. კოდექსის მიზანი

- 2.1. დაეხმაროს აუდიტორს პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც სრულად შეესაბამება მორალის საყოველთაოდ მიღებულ ნორმებსა და პრინციპებს.
- 2.2. შექმნას ისეთი გარემო, სადაც შეუძლებელი იქნება ზემოქმედების მოხდენა აუდიტორის პროფესიულ საქმიანობაზე, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს აუდიტორული საქმიანობა შესაბამის დონეზე.

მუხლი 3. აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები

პროფესიული საქმიანობის გაწვევისას აუდიტორმა უნდა დაიცვას პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ შემუშავებული ძირითადი ეთიკური პრინციპები.

- 3.1. დამოუკიდებლობა;
 აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას უნდა იყოს მიუკერძოებელი და კეთილსინდისიერი.
- 3.2. ობიექტურობა;
 აუდიტორი ყოველთვის უნდა ეყრდნობოდეს ფაქტებს და არ მოექცეს სხვისი ზემოქმედების ქვეშ.
- 3.3. პროფესიული კომპეტენტურობა;
 აუდიტორი მოვალეა უზრუნველყოს დამკვეთისათვის აუდიტორული მომსახურების სათანადო პროფესიული დონე, ამიტომ დარწმუნებული უნდა იყოს საკუთარ

კომპეტენციაში;

აღებული ვალდებულებების კეთილსინდისიერად და პროფესიულ დონეზე ჩასატარებლად აუდიტორს უნდა გააჩნდეს საკმაო ცოდნა და გამოცდილება;

აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს ისეთი საქმიანობისაგან, რომელშიც ის არ არის კომპეტენტური ან არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო ატესტატს.

3.4. სტანდარტები;

აუდიტორმა პროფესიული საქმიანობა უნდა განახორციელოს საყოველთაოდ მიღებული ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, ქვეყანაში მოქმედი სტანდარტები).

3.5. ინფორმაციის კონფიდენციალურობა;

აუდიტორმა უნდა დაიცვას, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევისა, დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალურობა, რომელსაც იგი იღებს აუდიტორული საქმიანობის პროცესში.

3.6. პროფესიული ქცევა;

აუდიტორმა არ უნდა ჩაიდინოს ისეთი საქციელი, რომელიც მის პროფესიას გაუწევს დისკრედიტაციას, მან უნდა დაიცვას ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული ნორმები და ვალდებულებები დამკვეთის, კოლეგებისა და მთელი საზოგადოების წინაშე.

მუხლი 4. აუდიტორის დამოუკიდებლობა

4.1. აუდიტორი უნდა იყოს დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი დამკვეთთან ურთიერთობის დროს. ყოველგვარი საქმიანობის გაწვევისას აუდიტორი ვალდებულია ობიექტურად განიხილოს, როგორც ფორმალური ისე ფაქტობრივი გარემოებები და მხოლოდ შემდეგ შეადგინოს დასკვნები და რეკომენდაციები დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

4.2. აუდიტორს უფლება აქვს უარი თქვას პროფესიული მომსახურების გაწევაზე იმ შემთხვევაში, თუ მისი დასკვნისა და მსჯელობის ობიექტურობაზე ხდება ზეწოლა ნებისმიერი ფორმით.

4.3. აუდიტორი გადაწყვეტილებას იღებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ამისათვის გააჩნია საკმარისი საფუძველი საგადასახადო, სასამართლო და ხელისუფლების სხვა ორგანოებში დამკვეთის ინტერესების დაცვისას, აგრეთვე იურიდიული და ფიზიკური პირების და დამკვეთის ურთიერთობების მოგვარებისას აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს იმაში, რომ დამკვეთის დასაცავი ინტერესები აღმოცენდა კანონიერ და სამართლიან საფუძველზე. თუკი აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება დამკვეთის ინტერესების არაკანონიერება ან უმართებულობა, მაშინ უარი უნდა თქვას მათ დაცვაზე და შეწყვიტოს საქმიანობა.

4.4. აუდიტის ჩატარება ეკრძალება:

- ა) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელის ახლო ნათესავია (ახლო ნათესაობაში იგულისხმება: მეუღლე, მშობელი, შვილი და ძმა);
- ბ) აუდიტორს, რომელსაც შესამოწმებელ სამეურნეო სუბიექტთან აკავშირებს პირადი ქონებრივი ინტერესები;
- გ) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო

სუბიექტის მუშაკი, მესაკუთრე, დამფუძნებელი ან ხელმძღვანელობის წევრია;

- დ) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შვილობილი საზოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკი ან თანამესაკუთრეა;
- ე) აუდიტორს, რომელიც მონაწილეობას დებულობს ან დებულობდა დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებაში და ბალანსის შედგენაში.

4.5. აუდიტორის დამოუკიდებლობა ჩაითვლება დარღვეულად, თუ აუდიტორული მომსახურების გაწევისას ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე აზრის გამოთქმისას, აუდიტორი ან აუდიტური ფირმა:

- ა) ფინანსურ მონაწილეობას იღებს ნებისმიერი ფორმით დამკვეთის ორგანიზაციის საქმიანობაში;
- ბ) ქონებრივად არის დამოკიდებული დამკვეთზე;
- გ) დაკავშირებულია ერთობლივი ინვესტიციებით დამკვეთ საწარმოსთან, მის ხელმძღვანელებთან, დირექტორებთან, მსხვილ აქციონერებთან ან აქვს ინვესტიციები იმ საწარმოში, რომელიც მჭიდრო კავშირშია დამკვეთ ორგანიზაციასთან და რომელზეც დამოკიდებულია აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის მოგება;
- დ) წარმოადგენს დამკვეთი საწარმოს, მისი ხელმძღვანელების, დირექტორების ან მსხვილი აქციონერების კრედიტორს ან დებიტორს.

ეს აკრძალვა არ ვრცელდება იმ კრედიტებზე, რომლებიც მიღებულია რომელიმე საწარმოსაგან ყველა საკანონმდებლო პროცედურის დაცვით:

- ა) კრედიტებზე, რომლებიც მიღებული აქვს აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას და რომლებიც არ ახდენენ გავლენას მათ მოგებაზე;
- ბ) სესხებზე უძრავი ქონების გირაოთი;
- გ) ყველა სახის უზრუნველყოფილ სესხებზე, გარდა იმ სესხებისა, რომლებიც გაცემულია მოცემული

აუდიტური ფირმის გარანტიით და ყველა სახის სესხებზე უზრუნველყოფის გარეშე.

4.6. აუდიტორის დამოუკიდებლობა არასრულფასოვანია იმ შემთხვევაში:

- ა) თუ აუდიტორი ან მისი ფირმის ხელმძღვანელი მუშაობდა დამკვეთის საწარმოში ან მონაწილეობდა მის მმართველობით ორგანოში (ძირითადად ან შვილობილ საწარმოში) ბოლო სამი წლის განმავლობაში;
- ბ) თუ აუდიტური ფირმა შექმნილია ყოფილი ან მოქმედი უწყების სტრუქტურული ქვედანაყოფის ბაზაზე – მათი პირდაპირი ან ირიბი მონაწილეობით და მომსახურებას უწევს საწარმოებს, რომლებიც ადრე ექვემდებარებოდნენ (ან ამჟამად ექვემდებარებიან) ამ უწყებას.

4.7. აუდიტორის დამოუკიდებლობის განმსაზღვრელი ნორმების დაცვა აუცილებელია როგორც სავალდებულო, ისე საინიციატივო აუდიტის დროს.

მუხლი 5. აუდიტორის ობიექტურობა.

5.1. აუდიტორის რეკომენდაციებისა და დასკვნის ერთადერთი საფუძველი უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია.

5.2. აუდიტორმა არ უნდა წარმოადგინოს ფაქტები მცდარად და მიკერძოებით, იგი არ უნდა იყოს დამოკიდებული სხვის მოსაზრებებსა და მითითებებზე.

5.3. აუდიტორი უნდა მოერიდოს ურთიერთობას იმ პირებთან, რომელთაც შეუძლიათ ზემოქმედების მოხდენა მისი მოსაზრებებისა და დასკვნების ობიექტურობაზე.

5.4. აუდიტორი მოვალეა ობიექტურად გადაწყვიტოს წინააღმდეგობები მასა და დამკვეთს შორის, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით.

მუხლი 6. აუდიტის პროფესიული კომპეტენტურობა

6.1. აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას საქართველოში მოქმედი პროფესიულ-ტექნიკური სტანდარტები, უზრუნველყოს აუდიტორული მომსახურების სათანადო დონე.

6.2. აუდიტორი თუ აუდიტური ფირმა უნდა ეწეოდეს მხოლოდ ისეთი სახის მომსახურებას, რომელიც შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატს.

თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ აუდიტის მოცულობა, საწარმოს სპეციფიკა, საკუთარი კვალიფიკაცია და ნებისმიერი სხვა მეტად თუ ნაკლებად მნიშვნელოვანი ფაქტორი მას არ მისცემს საშუალებას სათანადო დონეზე შეასრულოს დაკვეთა, აუდიტორი ვალდებულია უარი თქვას სამუშაოზე და საჭიროების შემთხვევაში ამ სამუშაოს შესრულებისათვის დამკვეთს შესთავაზოს სხვა უფრო კომპეტენტური აუდიტორი.

6.3. აუდიტორმა არ უნდა დაუწიას მისი ან აუდიტური ფირმის სახელის გამოყენება რაიმე მოვლენის პროგნოზირებისათვის ისე, რომ შეიქმნას აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის თავდებობის შთაბეჭდილება პროგნოზირების სისწორეზე.

6.4. აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) უფლება აქვს დასახმარებლად მოიწვიოს კომპეტენტური სპეციალისტები კონკრეტული ამოცანის გადასაწყვეტად.

6.5. აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა ეფუძნება უმაღლეს და საშუალო სპეციალურ განათლებას, საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებას, დადასტურებულს შესაბამისი დიპლომებითა და ატესტატებით, აგრეთვე პროფესიული მომსახურების სფეროში დაგროვილ გამოცდილებასა და სტაჟს.

6.6. აუდიტორი ვალდებულია მუდმივად იმაღლებდეს პროფესიულ ცოდნას ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგვრის საკითხებში, საბანკო, საფინანსო საქმიანობაში,

სამართალმცოდნეობაში, აუდიტში და მასთან დაკავშირებულ დისციპლინებში.

6.7. აუდიტორი მოვალეა ყოველწლიურად გაიაროს კვალიფიკაციის ასამაღლებელი მოკლევადიანი კურსები.

მუხლი 7. სტანდარტები

7.1. აუდიტორი ვალდებულია პროფესიული საქმიანობის ყველა სფეროში დაიცვას საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ შემუშავებული სტანდარტები, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოების მიერ დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ნორმები, საჭიროების შემთხვევაში იხელმძღვანელოს საერთაშორისო სტანდარტებით.

7.2. თუ დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგება ან რომელიმე საფინანსო ინფორმაცია შედგენილია მოქმედი ბუღალტრული პრინციპებიდან გადახვევით, მაგრამ აუდიტორი შეძლებს დაასაბუთოს რომ მოცემულ კონკრეტულ სიტუაციაში სხვაგვარად შედგენილი ანგარიშგება და სხვა საფინანსო ინფორმაცია იქნებოდა არაზუსტი, ასეთ შემთხვევაში მან უნდა აღწეროს მოქმედი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებიდან და ნორმებიდან გადახვევის შემთხვევები, ახსნას ამის მიზეზი და დაასაბუთოს, რომ მოქმედი პრინციპებისა და ნორმების სრულად გამოყენება გამოიწვევდა მნიშვნელოვან უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებასა და საფინანსო ინფორმაციაში.

7.3. აუდიტორი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოეკიდოს სათანადო გულმოდგინებით, გამოიჩინოს სიფრთხილე, გულისხმიერება და დარწმუნდეს საკუთარი მტკიცებების ჭეშმარიტებაში.

მუხლი 8. ინფორმაციის კონფიდენციალურობა

8.1. აუდიტორი, ახორციელებს რა პრაქტიკულ საქმიანობას, ვალდებულია დაიცვას მუშაობის პროცესში მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა დამკვეთის საქმიანობის შესახებ, მიუხედავად იმისა, გაგრძელდება თუ შეწყდება მისი საქმიანი ურთიერთობა დამკვეთთან.

8.2. კონფიდენციალურობა არ ნიშნავს მხოლოდ ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვას. მასში იგულისხმება ისიც, რომ აუდიტორმა დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს თავის ან მესამე პირის სასარგებლოდ.

8.3. დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაციის პუბლიკაცია ან გამხელა არ ჩაითვლება პროფესიული ეთიკის დარღვევად შემდეგ შემთხვევებში:

- ა) როდესაც აუდიტორს ამის ნებართვას რთავს დამკვეთი ყველა იმ მხარესთან შეთანხმებით, რომელთაც შეეხებათ მოცემული ინფორმაცია;
- ბ) როდესაც ადგილი აქვს აუდიტორის საქმიანობის ხარისხის შემოწმებას იმ პირთა მიერ, რომელთაც ამგვარი შემოწმების კანონიერი უფლება აქვთ;
- გ) როდესაც ეს გათვალისწინებულია კანონით ან სამართალდამცავი ორგანოების გადაწყვეტილებით, ასეთ შემთხვევაში აუდიტორი ვალდებულია ამის შესახებ დაუყოვნებლივ აცნობოს დამკვეთს.

8.4. აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) პასუხს აგებს დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალურობის დაცვაზე აუდიტური ფირმის თანამშრომლებთან ერთად.

მუხლი 9. პროფესიული ქცევა

9.1. აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება

9.1.1. აუდიტორის მომსახურების ანაზღაურება

დამოკიდებულია შესრულებული სამუშაოს მოცულობაზე, სირთულეზე, ხარისხზე, აუდიტორის კვალიფიკაციაზე, გამოცდილებაზე, პროფესიულ ავტორიტეტზე და დამკვეთის წინაშე აღებულ პასუხისმგებლობაზე.

9.1.2. აუდიტორი ვალდებულია დამკვეთთან შეათანხმოს და სათანადო წესით გააფორმოს თავისი მომსახურების ანაზღაურების წესი, პირობები და მოცულობა.

9.2. საგადასახადო ურთიერთობები

9.2.1. აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას საგადასახადო კანონმდებლობა ყველა ასპექტში. მან შეგნებულად არ უნდა დამალოს დამკვეთის შემოსავლები და არც სხვაგვარად უნდა დაარღვიოს კანონმდებლობა თავისი ან მესამე პირის ინტერესებიდან გამომდინარე. დაიცვას დამკვეთის ინტერესები, აღკვეთოს საგადასახადო სამსახურის შეცდომაში შეყვანის და დამკვეთის მიერ გადასახადებისათვის თავის არიდების მცდელობა.

9.2.2. აუდიტორს შეუძლია არ გააგრძელოს საქმიანობა ისეთი ანგარიშგების შემოწმებისას, როდესაც დარწმუნდება, რომ ანგარიშგებაში:

ა) აღმოჩნდება ფალსიფიცირებული ან მცდარი ინფორმაციის შემთხვევები;

ბ) ადგილი აქვს რაიმე ინფორმაციის გამოტოვებას ან დაფარვას, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევები;

9.2.3. აუდიტის ჩატარების დროს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების, გადასახადების გაანგარიშებასა და გადახდაში შეცდომების აღმოჩენისას, აგრეთვე 9.2. პუნქტით

გათვალისწინებული დარღვევების დადგენისას, აუდიტორი ვალდებულია წერილობით აცნობოს ამის შესახებ დამკვეთის აღმინისტრაციას, სამეთვალყურეო საბჭოს, სარევიზიო კომისიასა და მისცეს მათ რეკომენდაციები აღმოჩენილი დარღვევებისა და შეცდომების გამოსწორების გზების შესახებ.

9.3. ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის

9.3.1. აუდიტორები ვალდებული არიან კეთილმოსურნე დამოკიდებულებაში იყვნენ კოლეგებთან, თავი შეიკავონ მათი საქმიანობის უსაფუძვლო კრიტიკისაგან, გაუწიონ ერთმანეთს მაღალკვალიფიციური უანგარო დახმარება სხვადასხვა საკითხების გადაწყვეტაში, ხოლო როდესაც ხდება აუდიტორის შეცვლა, ხელი შეუწყონ ახლადდანიშნულ აუდიტორს დამკვეთზე და აუდიტორის შეცვლის მიზეზებზე ინფორმაციის მიღებაში.

9.3.2. იმ შემთხვევაში, როცა დამკვეთი აუდიტორული საქმიანობის რომელიმე ეტაპზე სვამს საკითხს სხვა აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიწვევის შესახებ, ახლადმოწვეული აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) სანამ დათანხმდება შეთავაზებულ წინადადებას, სასურველია ამის შესახებ შეატყობინოს იმ აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას), რომელიც ახორციელებდა აუდიტორულ შემოწმებას, ხოლო ამ უკანასკნელმა კი დამკვეთთან შეთანხმებით მიაწოდოს მას საჭირო ინფორმაცია კონფიდენციალურობის დაცვით.

9.4. გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა

9.4.1. აუდიტორმა და აუდიტურმა ფირმამ არ უნდა

დაუშვან დამკვეთის მოზიდვა ისეთი რეკლამით, რომელმაც შესაძლებელია შეცდომაში შეიყვანოს დამკვეთი. დაუშვებელია დამკვეთის მიზიდვა დაძალებით, თაღლითობით, მომსახურების თავზე მოხვევით.

რეკლამად არ ჩაითვლება აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის მიერ მათი საქმიანობის შესახებ ობიექტური ხასიათის ინფორმაციის საჯაროდ გამოცხადება, მათ შორის, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებით.

ობიექტური ხასიათის ინფორმაციაში იგულისხმება: ინფორმაცია ფირმისა და მისი აუდიტორების შესახებ; პარტნიორთა და ფირმის თანამშრომელთა რიცხვი; სამუშაო საათები, უცხო ენების ცოდნა; ფირმის შექმნის თარიღი; მონაცემები აუდიტორთა განათლების შესახებ.

- 9.4.2. დაუშვებელია ისეთი ინფორმაციის გამოქვეყნება, რომელიც არ უპასუხებს საზოგადოების ინტერესებს და ეწინააღმდეგება ეთიკის კოდექსის ნორმებს, მაგალითად ინფორმაცია, რომელიც:
- ა) დამკვეთს გაზვიადებულად და მცდარად წარმოუდგენს მომსახურების მოსალოდნელ შედეგებს;
 - ბ) ქმნის შთაბეჭდილებას, რომ აუდიტორს დამკვეთის სასარგებლოდ შეუძლია ზემოქმედების მოხდენა საგადასახადო, სასამართლო და სხვა ორგანოებზე;
 - გ) შეიცავს მონაცემებს თავის და სხვა აუდიტორების საქმიანი თვისებების შედარების შესახებ;
 - დ) შეიცავს იმის მტკიცებას, რომ რომელიმე სახის აუდიტორული მომსახურების გაწევა მოხდება ჩვეულებრივზე დაბალი განაკვეთებით და

უმოკლეს ვადებში.

9.4.3. დაუშვებელია აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის მუშაკების მიერ საკუთარი პროფესიული საქმიანობის შესახებ საჯარო ლექციებისა და სემინარების ჩატარება; დასაშვებია ლექცია-სემინარების ჩატარება თვითონ აუდიტური ფირმის და დამკვეთის თანამშრომლებისათვის.

9.4.4. აუდიტორს, რომელიც წიგნის ან სხვა პუბლიკაციების ავტორია, შეუძლია მიუთითოს თავისი სახელი, გვარი და კვალიფიკაცია, ასევე აუდიტური ფირმის სახელწოდება და მისამართი.

9.5. აუდიტორისათვის შეუთავსებელი ქმედებები

9.5.1. აუდიტორი ძირითად პროფესიულ პრაქტიკასთან ერთად, არ უნდა ეწეოდეს ისეთ საქმიანობას, რომელიც გავლენას ახდენს ან შესაძლებელია გავლენა იქონიოს მის ობიექტურობაზე და დამოუკიდებლობაზე, საზოგადოებრივი ინტერესების პრიორიტეტის დაცვაზე ან პროფესიულ რეპუტაციაზე საერთოდ.

9.5.2. აუდიტორის მიერ ერთდროულად შესრულებული ორი ან მეტი პროფესიული მომსახურება ან დავალება არ შეიძლება ჩაითვალოს შეუთავსებელ ქმედებად.

9.5.3. აუდიტორმა არ უნდა განახორციელოს ისეთი ქმედება, რომელიც ჩრდილს მიაყენებს აუდიტორის პროფესიას და აუდიტორულ საქმიანობას საერთოდ. ასეთ ქმედებად ჩაითვლება:

ა) უარის თქმა დამკვეთისათვის ბუღალტრული რეგისტრების, დოკუმენტებისა და ჩანაწერების დაბრუნებაზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორულ საქმიანობასთან, მაშინაც კი, თუ დამკვეთს არ გადაუხდია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საზღაური;

ბ) დისკრიმინაცია პროფესიული საქმიანობის

- სფეროში ეროვნული ან რელიგიური ნიშნებით;
- გ) აუდიტის მოქმედი სტანდარტებისა და ნორმების დარღვევა;
- დ) დამკვეთის ბუღალტრულ დოკუმენტებში რაიმე ფიქტიური ჩანაწერების გაკეთება ან დამკვეთისათვის მითითების მიცემა მსგავს ჩანაწერებზე;
- ე) აუდიტორის ან აუდიტორის ოჯახის წევრების მიერ დამკვეთისაგან რაიმე მატერიალური ან სხვა სახის სარგებლობის მიღება, გარდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურებისა.

მუხლი 10. აუდიტორული საქმიანობა საზღვარბარეთ

10.1. სხვა სახელმწიფოებში პროფესიული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად აუდიტორი ვალდებულია იცოდეს და თავის საქმიანობაში იყენებდეს როგორც საერთაშორისო, ისე იმ სახელმწიფოში მოქმედ სტანდარტებს, რომელშიც იგი ახორციელებს პროფესიულ საქმიანობას.

10.2. თუ აუდიტორი პროფესიულ საქმიანობას ეწევა სხვა სახელმწიფოში და ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები განსხვავდება მოცემული კოდექსით გათვალისწინებული ეთიკური ნორმებისაგან, მან უნდა იხელმძღვანელოს შემდეგი წესებით:

- ა) როდესაც ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები ნაკლებად მკაცრია პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის კოდექსთან შედარებით, მაშინ აუდიტორმა უნდა დაიცვას პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი;
- ბ) როდესაც ამ ქვეყნის ეთიკის კოდექსი უფრო მკაცრია, ვიდრე პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის მიერ დამტკიცებული ეთიკის კოდექსი, აუდიტორმა

მუხლი 11. აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვა

- 11.1. აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის საქმიანობაში ეთიკის კოდექსის დაცვას აკონტროლებს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო თავისი კომპეტენციის ფარგლებში.
- 11.2. კოდექსის მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით ინდივიდუალურ აუდიტორს, ასევე აუდიტურ ფირმას შესაძლოა ჩამოერთვას ან შეუჩერდეს ლიცენზია 'აუდიტორული საქმიანობის შესახებ' კანონის 25-ე და 26-ე მუხლების თანახმად შემდეგ შემთხვევებში:
- ა) აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტის დადგენისას;
 - ბ) აუდიტის ჩატარებისას საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის განზრახ დარღვევის დროს;
 - გ) თუ ლიცენზიის გაცემის შემდეგ გამოვლინდა მის მისაღებად აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ არასწორი მონაცემების წარდგენის ფაქტი;
 - დ) თუ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) ლიცენზიით გაუთვალისწინებელ აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა;
 - ვ) დარღვეულ იქნა აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის მიერ „აუდიტორის ეთიკის კოდექსის“ მოთხოვნები.
- 11.3. აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) უფლება აქვს სასამართლოში გაასაჩივროს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება ლიცენზიის მოქმედების შეჩერების ან ჩამორთმევის შესახებ. მათ უფლება აქვთ ხელმეორედ მოითხოვონ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია ჩამორთმევიდან ერთი წლის შემდეგ.

სარჩევი

შესავალი	9
1. სამუშაოს დაგეგმვა	17
1.1. აუდიტის დაგეგმვის ეტაპები	17
1.2. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები	18
1.3. აუდიტის ჩასატარებლად სპეციალისტების მოწვევა	25
2. აუდიტის საერთო გეგმა	28
2.1. საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამის მომზადების პრინციპები	28
2.2. აუდიტის საერთო გეგმის მომზადება	31
2.3. დამკვეთის საქმიანობის (ბიზნესის) ცოდნა	34
2.4. ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა	37
2.5. რისკი და არსებობა	41
3. აუდიტის პროგრამა	47
4. ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურებაზე	51
5. დასკვნის მაგიერ დანართები	58
№1 აუდიტის გარიგების წერილის ნიმუში	60
№2 დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობის შესწავლისას განსახილველი საკითხები	62
№3 აუდიტის პროგრამა და აუდიტის სტრატეგიის შესაბამისი პროცედურების დოკუმენტების შემსწავლელი ფურცლის ნიმუში	66
№4 აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების ნიმუში	76
აუდიტორის ეთიკის კოდექსი.	82