

ნოდარ ქებაძე

აუდიტის საფუძვლები



თბილისი
2005 წ.

საქართველოში საბაზრო ეკონომიკის მოდელის დამკვიდრება-განვითარებამ მოითხოვია საბაზრო ურთიერთობების მექანიზმის, მათ შორის ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის ახალი ფორმებისა და მეთოდების შემოღება და პრაქტიკაში დანერგვა. ნაშრომიც სწორედ ეკონომიკური დამოუკიდებლობის პრინციპების მართვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ატრიბუტს, საბაზრო მექანიზმის უმნიშვნელოვანესი პრობლემის, კონტროლის ახალი მეთოდის – *აუდიტორული საქმიანობის* საფუძვლების და ასპექტების განხილვას ეძღვნება.

წინამდებარე წერილიც, რომელიც დაწერილია აუდიტორული საქმიანობის სასწავლო პროგრამის მიხედვით, განხილულია აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციული საკითხები, მისი წარმოშობის მიზეზები, აუდიტის საკვანძო პროცედურები და დებულებები, აუდიტის ეთიკის კოდექსის ძირითადი ნორმები, ასევე წარმოდგენილია აუდიტის სახეები. თავისებურებანი, მისი რეგულირების პრინციპები, იმ ძირითადი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები, რომლებსაც უნდა დაეკრძლოს აუდიტორული დასკვნა. ამასთან განხილულია აუდიტის რილი ბიზნესის სისტემაში, აუდიტორული ბაზრის ფორმირების საკითხები და მისი პრაქტიკული რეალიზაციის გზები.

ნაშრომი მიგვანიშნებს, რომ აუდიტორული საქმიანობა მკაცრ წესრიგს და უმაღლეს პასუხისმგებლობას გულისხმობს და ამაში, პირველ რიგში, უნდა დარწმუნდნენ აუდიტორები, რამდენადაც აუდიტის პრინციპების დაცვას მეტი სიყვითის მოტანა შეუძლია მათთვის, ვიდრე მის დარღვევას, ან გვერდის ავლას.

ნაშრომი განკუთვნილია ინდივიდუალური აუდიტორებისთვის, აუდიტური ფირმებისათვის, ეკონომიკური სექციისთვის პედაგოგებისა და სტუდენტებისათვის, იგი დიდ დახმარებას გაუწევს აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიისა და სერთიფიკატის მისაღებად აგრეთვე მათ, ვისაც უშუალო კონტაქტი აქვს აუდიტორულ სფეროსთან.

აღსანიშნავია, რომ აუდიტორული მომსახურების სფეროში ასეთი მსგავსი ნაშრომების დიდი ნაკლებობა იგრძნობა, გადაუჭრელი პრობლემები კი საკმაოდ დაგროვდა. აღნიშნული შრომა ერთგვარად აესებს ამ ხარვეზებს, ამასთანავე, ხელს უწყობს ქვეყანაში აუდიტის ძირითადი მიმართულებების დანერგვა-დამკვიდრებას.

საგულისხმოა, რომ ამ წიგნის ავტორი აუდიტის ფორმირების ყველა ეტაპზე აქტიურ მონაწილეა ამ მნიშვნელოვანი სფეროს წამოყალიბების პროცესისა, რომელიც წვენი ცხოვრებაში დიდ როლს ასრულებს, ამიტომ, მის მიერ ამ საკითხების ყოველი მხრიდან დანახვა და გაანალიზება მკითხველს საშუალებას აძლევს სრულად აღიქვას ამ საქმიანობის მნიშვნელობა და მისი შემდგომი განვითარების პერსპექტივები.

- შთავარი რედაქტორი:** ე. მცინერებათა კანდიდატი, თსუ დოცენტი ელენე ხარაბაძე
- რედაქტორი:** ელგუჯა აფრიდონიძე
- რეცენზენტები:** ე. მცინერებათა დოქტორი ნიკოლოზ ბაკაშვილი,
ე. მცინერებათა კანდიდატი, თსუ დოცენტი
ელგუჯა კუპრეიშვილი

ს ა რ ლ ე ე ი

შესავალი.....	4
კონტროლის არსი, კონცეფცია და პრინციპები.....	13
აუდიტის ისტორიული წინამძღვრები.....	32
აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები.....	38
აუდიტორული საქმიანობა სასაღვარჯარეთ.....	54
აუდიტორული საქმიანობა საქართველოში.....	69
შიდა აუდიტის მიზნები და ფუნქციები.....	94
შიდა და გარე აუდიტორთა ურთიერთდამოკიდებულება, მათი განმასხვავებელი ნიშნები.....	102
რეგისია და აუდიტი.....	108
განსხვავება აუდიტისა და საბუღალტრო აღრიცხვას შორის.....	114
აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და მისი საკანონმდებლო უსრუნველყოფა.....	119
აუდიტორის ეთიკის კოდექსი.....	138
აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი.....	150
აუდიტორულ მომსახურებაზე სასაღვარჯის ფორმირება.....	174
აუდიტორთა ატესტაცია (სერთიფიცირება)	179
ლიცენზირების საკანონმდებლო რეგულირება	186
აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.....	190
აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიკლე ანოტაცია	200
აუდიტის ჩატარების საფუძვლები	235
აუდიტის დაგეგმვა	249
ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის მომზადების ძირითადი პრინციპები	276
აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები.....	288
სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება.....	300
შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენება.....	307
ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება.....	315
აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია.....	322
აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე.....	328
პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება.....	334
აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა ფორმირება.....	343
აუდიტის შედეგების გაფორმება.....	348
აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) აუდიტის შედეგებზე.....	377
სამართალდამცავი ორგანოების დაეალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნის ფორმირება.....	385
საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის წარმოებასთან დაკავშირებული ნორმატიული დოკუმენტების ჩამონათვალი.....	391
ლიტერატურა.....	431

შესავალი

საქართველო სსრ კავშირის სიერციდან გამოხედილი შემდეგ რეალურად დააღწა თვისობრივად ახალი, დამოუკიდებელი სახელმწიფოს აღმშენებლობის რთულ გზას და შეუდგა სოციალისტურ ეპოქაში დამკვიდრებული ეკონომიკური წესების გარდაქმნას, ქვეყნის საერთაშორისო ასპარეზზე ინტეგრირების გლობალური პროცესების განხორციელებას, რამაც განაპირობა გვერდშიანი მეურნეობის ძირითადი პრინციპების გარდაქმნა და მისგან გამომდინარე საბაზრო ურთიერთობებზე გადახედვის რთული პროცესები. საბოლოო მიზანს კი წარმოადგენს თითოეული მოქალაქის ცხოვრების დონის ამაღლება და მათი ეკონომიკური ურთიერთობის რაიმე სახის და მომდინარე პროცესებში დაიდასტურეს მისი აუცილებლობა, უდღევრანტივობა; რადგან მას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს ქვეყანაში თავისუფალი სამოქალაქო სასოციალურად განვითარებისა და სოციალურად ორიენტირებული საბაზრო ეკონომიკის ფორმირებისათვის.

ქვეყნის საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებზე გადახედვის წარმატება მთლიანად არის დამოკიდებული საერთაშორისო ეკონომიკურ სისტემაში მის სრულმასშტაბთან ინტეგრირებაზე. ცხადია, საბაზრო ეკონომიკის ძირითადი პოსტულატების გათვითცნობიერების, შესახებ ცნობებისა და დანერგვისათვის აუცილებელია საფინანსო-ეკონომიკური მართვის ახალი ურთიერთობის დათვისება, ამან კი მოითხოვდა როგორც ფუნქციურად სხვადასხვა დარგებში, ისე ეკონომიკურ სამსახურშიც მუშაობის ფორმებისა და მეთოდების, მისი ინსტიტუციონალური და ინფრასტრუქტურული სისტემის კარდინალური შეცვლა და მართვის სრულიად ახალ რეჟიმზე გადაყვანა. ამ მხრივ, მეტად აქტუალური გახდა საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის არსებული სამსახურის რეორგანიზაცია და მუშაობის ახალი წესების დამკვიდრება, საკონტროლო-სარეგისტრაციო სამსახურის საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების შესატყვისი უფრო დემოკრატიული სამსახურით შეცვლა, რადგან, როგორც განვითარებული ქვეყნების ამ სფეროში დანერგილმა პრაქტიკამ ცხადყო, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში კონტროლის ეფულა ფორმის და მათ შორის საფინანსო კონტროლსაც განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, მისი არკალი სახელმწიფოს მართვის პროცესში მეტად დიდია და ქვეყნის ეკონომიკის ფუნქციონირების საქმეში ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს. ამის ევალობაზე ქვეყანაში დაიწყო მკონტროლებელი ორგანოების ტრანსფორმაცია, რის შედეგადაც ჩამოყალიბდა სრულიად ახალი სისტემა, პროფესიონალ აუდიტორთა ინსტიტუტი, ეკონომიკურ სამსახურში განიდა და აქტიური საქმიანობის განხორციელებას შეუდგა რესპექტაბელური, მოქმედების არეალით და დანიშნულებით ძველი სარეგისტრაციო სამსახურისაგან რადიკალურად განსხვავებული ახალი სუბიექტი - აუდიტორი, რომელიც დემოკრატიული უფლებების და დამოუკიდებლობის ნიშნით გამოირსევა.

როგორც წესი, ნებისმიერი სიახლე, სანამ მას გაითავისებენ, არაერთგვაროვნად აღიქმება. ახე მოხდა ამ შემთხვევაშიც: ზოგიერთი აუდიტორულ საქმიანობას საბაზრო ეკონომიკის ეფექტურ მექანიზმად მიიჩნევდა, სოვის აზრით კი ოგი ხედმეტ რკოლს წარმოადგენდა. „თავდაპირველად დომინირებდა აზრი იმის შესახებ, თითქოსდა საბაზრო ეკონომიკა და კონტროლი ერთმანეთთან შეუთავსებელია. „რეფორმატორმა“ ამ აზრის პრაქტიკაში რკოლისაცია ნიშნავს ეკონომიკურ საქმიანობაში უკონტროლობისა და ქაოსის დანერგვას. რასაკვირველია, ძველი ფორმით და შინაარსით სარეგისტრაციო სამსახურის დატოვება გაუპირთლებელია. საჭიროა ამ სისტემის მისადაგება საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებთან, რაც სახელმწიფოს ხელშია, ის მის მიერ უნდა გაკონტროლდეს, ხოლო რაც საბაზრო სექტორშია, მისი კონტროლი უნდა მოხდეს დამოუკიდებელი არასახელმწიფოებრივი მკონტროლებელი სისტემის მეშვეობით“¹. საბოლოოდ გაიმარჯვა საღმა აზრმა და აუდიტორული საქმიანობის მიმართ პოზიტიური დამოკიდებულება ჩამოყალიბდა.

დღეს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობა სასოციალურების მიერ მტკუნად შემოხვევაში დადებითად აღიქმება, ამას კი ძირითადად ის აპირობებს, რომ ყველა სახელმწიფოში მმართველობის სრულყოფილად ფუნქციონირების დონე მნიშვნელოვანწილად სახელმწიფოში მოქმედი კონტროლის სისტემის გამართულ ფუნქციონირებაზე დამოკიდებულია.

¹ ი. მესხია, მ. მურჯიანელი, ეკონომიკური რეფორმა საქართველოში, თბ. 1996 წ. გვ. 193

მისი შინაარსსა და ფორმები სხვადასხვა საზოგადოებრივ ეკონომიკურ ფორმატში განსხვავებულია და განისაზღვრება მმართველი ორგანიზებისა და ქონების მესპარსიონო ინტერესების დაცვით. სწორედ ამის შედეგია, რომ არ არის სახელმწიფო, ხალაქ ანა თუ ამ სახით არ არსებობდეს კონტროლის განმასხვრციელდებელი ორგანო, რომლის გამოართულ საქმიანობაზე ბეგრად არის დამოკიდებული სახელმწიფოში კანონის უსენაზობა. აქედან გამომდინარე, „სახელმწიფო მმართველობაში კონტროლის განსაკუთრებული მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ მის გარეშე წარმოუდგენელია ისეთი რთული ორგანიზმის ფუნქციონირება, როგორც სახელმწიფო. კონტროლის არეალის და სახელმწიფო მართვის საქმეში იგი განუხალგურელია, თუნდაც მისი სამი ძირითადი დანიშნულუბიდან გამომდინარე:

- კონტროლი მმართველობითი პროცესის სრულყოფის უმნიშვნელოვანესი საშუალებაა, როგორც თბილქტური ინფორმაციის წყარო და კანონიერების განმტკიცების რეჟიმის იარაღი;

- კონტროლი სახელმწიფო მმართველობაში ხელს უწყობს კანონმდებლობის სრულყოფის პროცესს. განამტკიცებს საშემსრულებლო დისცილინას მმართველობის აპარატში, ამიღლებს კანონის დამსრულებლის პასუხისმგებლობას დაკისრებული მოვალეობის შესრულებაზე;

- კონტროლი ხელისუფლების დანიწილების პრინციპის რეალიზაციის მნიშვნელოვანი ფაქტორია, შეიძლება ასევე, იგი „შეკაეუბ-გაწონასწორების“ მექანიზმია საკონტროლო შენებისა და მის საფუძვლებში გამოკეეოილია საკონტროლო კონტურები, რომელც ხელისუფლების შტოების დამოუკიდებლობის პირობებში მთლიანობაში მის მდგომარეობას უსრულებოფოყს.¹

სახელმწიფო მმართველობითი სისტემის მრავალსახეობა და აქედან გამომდინარე, მათი კონტროლის მექანიზმი მრავალფეროვანია. მათ შორის მნიშვნელოვანია აუდიტი, რომელიც ხეწწში სამართლებრივი სახელმწიფოს მშენებლობის პროცესში, სახელმწიფო კონტროლისაგან განსხვავებით, კომპეტენციისა და ადგილის მიხედვით სრულიად ახლუბურ გაახზებას საჭიროებს.

აუდიტორული მომსახურება საბაზრო ეკონომიკის ატრბუტია და მისი აუცილებლობა, უპირველეს ყოვლისა, გამოწვეულია ანგარიშვალდებულების კონცეფციის რეალიზაციის მოთხოვნებით, აგრეთვე იმ ფაქტორითაც, რომ აუდიტორის მიერ მომცეული ინფორმაცია „ცალკეულ პირებს, საწარმოებს, ბიზნესმენებს და მოთვრობას დაეხმარება გასარდონ თავიანთ ქმედებათა ეფექტრობა, რადგან, თუ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებათა მიმდები ფლობს ეკონომიკური მდგომარეობისა და საეაჭრო-სამრეწველო საწარმობა მეწობის დაიკეებლების ამსახველ ინფორმაციას, ეს საკმიაანობა ალტერნატიული მიმართულების, მისაღიდრელი შემოსავლების, დანახარჯებისა და რისკის შეფასების საშუალებას იძლევა“², ანუ ასეთი ინფორმაცია სრდის საიბედლობისა და უტეუარობის ფაქტორს, რადგან იგი უსტად აუციბორებს: რამდენად სწორად ასახავს ანგარიში ფინანსურ მდგომარეობას, ფულადი შემოდინების ანგარიშვებას მიღებულ პროცესთან შეკაბამისობაში.

აუდიტი წარმოადგენს სპეციალურ ცოდნათა სისტემას, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფუნქციონირებადი ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო პროცესებისა და ფინანსური თაერაციების კანონიერების, უტეუარობისა და ეკონომიკური მისანშეწონილობის შესწავლის პრინციპებისა და ხერხების შესახებ, რაც მიიღწევა სააღმცხოვრანგარიშვებო და სხვა ეკონომიკური ინფორმაციის, აგრეთვე კონტროლის თბიქტის ფაქტორთა მდგომარეობის გამოკვლევის საფუძველზე, ანუ აუდიტის მთაერ მიმართულებას წარმოადგენს სამეურნეო პროცესებისა და თაერაციების შესწავლა კანონიერების, უტეუარობისა და სამეურნეო მისანშეწონილობის მოსაციოდან. ამასთან ერთად, აუდიტორული საქმიანობა მისი მრავალფეროვნებით, ყოვლისმომცველობით და სრულყოფისაკენ მუდმივი სწრაფითა, წარმოადგენს იმ უნივერსალურ ინსტრუმენტს, რომელსაც ძალუის განსხვავებული პროფედისა და თერადული სტატუსის მქონე საწარმოებისათვის მკაში-მალური ხელშეწყობა, უტხოური ინვესტიციების მიზიდვისათვის ურთიერთხელსაყრელი

¹ თ. მელქიძე - სახელმწიფო კონტროლი: თეორია, პრაქტიკა. კერსაკეტივა, თბ. 1996 წ. გვ. 7

² მონტგომერი „საკონტროლო აუდიტი“ თბ. 1997 წ. გვ. 17

პირობების შექმნა და ადგილობრივი საკანონმდებლო ბაზის საყოველთაოდ აღიარებულ საერთაშორისო კრიტერიუმებთან შესაბამისობაში მოყვანა.

აუდიტორი არის თავისუფალი პროფესიის პირი, რომელიც ემორჩილება მხოლოდ კანონს და პროფესიული ეთიკის ნორმებს და დაბეჭედის უფლებების სამართლებრივი ინტეგრირების დაცვას ემსახურება. აუდიტორი თავის პროფესიულ უფლებამოსილების განხორციელების პროცესში სარგებლობს სრული დამოუკიდებლობით და არავის აქვს უფლება ნაერთოს მის საქმიანობაში. სახელმწიფო აღიარებს და უზრუნველყოფს აუდიტორის დამოუკიდებლობას და მის საქმიანობას აწესრიგებს მხოლოდ სათანადო კანონთა.

მუხუხლავად იმისა, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის დანერგვის პროცესში მრავალი სფერო მთიცივა და მისი შედეგები ხელშესახება, სოციალური სუბიექტური თუ ობიექტური მიხედვის გამო, გარკვეულ ეტაპზე ეს საქმიანობა რთულად და წინააღმდეგობრივად მიმდინარეობდა. ახალი საქმიანობა იცილებდა ფეხს, ყალიბდებოდა ახალი აზროვნება, მეტრადიტივიტი, ეს კი ეტაპობრივად ხდებოდა. აღსანიშნავია, რომ ის, რაც ქვეყანაში ამ პროცესებს ახლდა, მარტო წყნრი სინამდვილისათვის როდია დამახასიათებელი. პრობლემები საერთოდ და სპეციალურია ყველა იმ ქვეყნისათვის, რომლებიც იწყებენ საბაზრო ეკონომიკის ურთიერთობაში ახალ ეკონომიკურ რეალობაში გარკვევას. მუხუხლავად ამისა, მაკონტროლებელი ორგანოების რეფორმების შედეგად აუდიტორული სამსახურის წამოყალიბება ერთ-ერთი წარმატებული აღმომჩა სხვა რეფორმათა შორის. აუდიტორული საქმიანობა დღესდღეობით წარმატებით ახერხებს თვითდაფინანსებას, ინარჩუნებს დარგის განვითარებას რესურსებს და პერსპექტივებს, ამასთან ერთად, საქართველოს მთავრობისათვის ერთ ნაწილს, თუნდაც მცირე (ცხოვრების, აუდიტის საქმიანობაში დასაქმებით პატიოსანი შრომით ცხოვრების დონის გაუმჯობესების საშუალება მიეცა.

აუდიტორული საქმიანობა საქართველოში საძირკულიდან არ დაწყებულა, რადგან სამსახური ისე შეიქმნა, რომ ქვეყანაში არ იყო კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, არ არსებობდა მისი სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო, და რაც მთავრად, ქვეყანას არ ჰქონდა ეკონომიკური გარდაქმნების სრულყოფილი კონცეფცია, მაშინ როდესაც ასეთი სამსახური ყალიბდება სახელმწიფოს ისეთ ფორმატებში, სადაც დამკვიდრებულია კერძო საკუთრება, დემოკრატიულობა და მაღალი დონის სასოციალური წარმოება და კაპიტალი. საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა სპონტანურად, ყოველგვარი კონცეფციისა და საკანონმდებლო უზრუნველყოფის გარეშე წამოყალიბდა.

1995 წლის 7 თებერვალს მიღებულ იქნა საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, რომელმაც განსაზღვრა ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები და მოაწესრიგა მისი ორგანიზაციული მოწყობა და მასში მონაწილეთა უფლება-მოვალეობები. ამავე კანონის საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო ფუნქციების განხორციელების მიზნით საქართველოს პარლამენტთან შეიქმნა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის კომპეტენციას და ფუნქციებს განეკუთვნება: აუდიტის სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების, აგრეთვე აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკედიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება, ატესტაციის ჩატარება. საბჭო აგრეთვე უზრუნველყოფს აუდიტორთა და აუდიტორი ფირმების ლიცენზირებას, კადრების გადამზადებისა და მომსახურების სისტემის შექმნას და აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტას. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღება საქართველოს პარლამენტის საქონიშნულ საქმიანობის დიდ მიღწევად უნდა იქნეს მიჩნეული, რადგან იმ ქვეყნებს, რომლებიც საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებსე გადავიდნენ მსგავსი კანონის მისაღებად წლები დასჭირდათ (რუსეთში, სადაც აუდიტორული საქმიანობა ჯერ კიდევ გასული საუკუნის 80-იანი წლებიდან ფუნქციონირებდა, იგი დროებითი წესებით ხორციელდებოდა 2001 წლამდე, ანუ „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მიღებამდე).

მართალია, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი მაქსიმალურად არის პარამონიშნული დასაყულის ქვეყნების ანალოგიურ კანონმდებლობასთან, მაგრამ იგი სხვადასხვა ობიექტური თუ სუბიექტური მიხედვის გამო მხოლოდ 1996 წლის მყორე ნახევრიდან ამოქმედდა. კანონით განსაზღვრული პრაქტიკული ღონისძიებების განხორციელების პირველი დღეებიდანვე ცხადი გახდა, რომ მარტო კანონის მიღება ვერ უზრუნველყოფდა აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებას, კანონით გათვალის-

წინებულები წესებისა და პრინციპების პრაქტიკაში დანერგვა-დამტკიცებას. ამის გამო საჭირო გახდა შესაბამისი თანმხლები აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უწყებების მოსახლეობაზე მთელი რიგი საქმიანობების და წარმატებული აქტივობების შემოღება, აუდიტორის უთვის კონკრეტული შედეგის მიღება, მეთოდურ-პრაქტიკული რეკომენდაციების შემუშავება, აუდიტის ნატიარების სტანდარტების და მათზე აღრიცხვების მოწოდება, სათანადო დამხმარე სახელმძღვანელოებისა და აუდიტორულ საქმიანობაზე სპეციალური ნაშრომების თარგმნა, გამოცემა და სხვა.

აღრიცხვა-ანგარიშგების და კონტროლის ფორმები, კადრების კვალიფიკაციის და შერჩევის პრინციპები რეფორმირებულ საქართველოში უფუნქციოდა ცენტრალისებული მართვლის ეკონომიკის მოახორხენებს და პირდაპირ კავშირში იყო დირექტიული დაგეგმვის სისტემასთან. იმ პერიოდში იგი მოთიანად უპასუხებდა ეკონომიკის ფუნქციონირებად მოდერნის მოთხოვნებს, მაგრამ სრულიად მიუღებელი გახდა საბაზრო ეკონომიკის ურთიერთობებისათვის. აუდიტორული კორპორაციის ჩამოყალიბებისას სწორედ ამ სინჯულებამ იმისათვის, რადგან ამ სექტორში მიუღებელი სურვილი გამოიქვეყნა სწორედ იმ პერიოდში, რომლებიც როგორც პროფესიონალები, ჩამოყალიბდნენ სპეციალური ეკონომიკის პერიოდში და თავის დროზე ახორციელებდნენ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტურ რეგულირებას ან მუშაობდნენ ბუღალტრებად, ეკონომისტებად, იურისტებად, მართვლის, მათ დაუბრუნებელი ვარკვეული გამოცდილება, გამოიმდინარე იმ დროს მიქმედი კანონმდებლობად, აღრიცხვა-ანგარიშგების და კონტროლის დადგენილი წესებიდან და პრინციპებიდან, მაგრამ ახალი ეკონომიკური პოლიტიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, განიცდიდნენ გარკვეულ სიმუცლებს, რადგან მათი ცოდნა ვერ პასუხობდა საბაზრო ურთიერთობათა მოთხოვნებს. ყოველივე ამის შედეგად, ბუნებრივია, რომ ამ სისტემის ახალ განსჯისათვის უნდა გადართვა მრავალი იბიექტური წინაპირობების და სუბიექტური მომენტების გათვალისწინებით, ერთ-ერთ ყველაზე რთულად განსახორციელებელ პრობლემას წარმოადგენდა.

პირველი რიგის აუცილებელ ამოცანად იქნა მიჩნეული ისეთი აუდიტორული კორპორაციის ჩამოყალიბება, რომლის პროფესიული ცოდნის დონე არ დარჩებოდა ძველი მენტალური განსჯისათვის და ასრულების ტყვეობაში. სწორედ ამან განაპირობა აუდიტორულ საქმიანობაში დასასაქმებელი პირების (პრეტენდენტების) თვითრული და პრაქტიკული ცოდნის განსჯისათვის მოთხოვნების პროგრამების შემუშავება და მის საფუძველზე მათი ატესტირება. ამასთანავე, ამ პროგრამის შესწავლის მიზნით შექმნილი იყო მუცდამოსკმელი, კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსები, რომელსაც წინ უსწრებდა სოციალური, საჯარო, საჯარო-სამეურნეო ორგანიზაციების, საბიზნოს აუდიტის ნატიარების ძირითადი მოთხოვნების სასწავლო პროგრამების შემუშავება და ცალ-ცალკე ბროშურების სახით გამოცემა. ამ პროგრამების შესასწავლად, აუდიტორთა თვითრული და პრაქტიკული ცოდნის შემდგომი ამაღლების მიზნით, როგორც დამხმარე სახელმძღვანელო, ქართულ ენაზე გამოცემა რუსეთში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრებისა და აუდიტის ფუნქციონირების პროფესიური ა.შერეგების სახელმძღვანელო „აუდიტის საფუძველები“, პროფესორ ი.გურამიძის მიერ დაწერილი ნაშრომი „აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უსრულებლობა“ და პროფესორ ს.შხვაკაბაძის „სასაქონლო, საყოფნო და საგაღებო ბიზნოს აუდიტი“. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვის მიზნით, აუდიტორული საქმიანობის საბაზრო თანამშრომლებმა ნ.ქებაძემ და ბ.ალავერდიაშვილმა მიმასწავლეს და გამოცემეს ცალკეულ წიგნებად „აუდიტის დაგეგმვა“ და „აუდიტის პრაქტიკული კურსი“. პერიოდული გურნალების „ბუღალტრული აღრიცხვა“ და „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“ ყოველ ნომერში ქვეყნდება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციალისტების კომენტარები აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ამერიკელი მეცნიერ-პრაქტიკოსის რობერტ მინტაკაიერის მსოფლიოში აღიარებულ აუდიტის სახელმძღვანელოს „მონტაგომერ-აუდიტი“ ქართულ ენაზე გამოცემას, რადგან ამ აუდიტის საყოფნოთაოდ აღიარებულ ფუნდამენტალურ პოპულარულ სახელმძღვანელოში სრულყოფილად არის გადმოცემული აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებელი თვითრული და პრაქტიკული ასპექტები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების პრაქტიკული მავალითები და მისი კომენტარები, რაც ისეთი ფორმით არის წარმოდგენილი, რომ გასაგები იყოს არა მარტო პრაქტიკოსი აუდიტორებისათვის, არამედ დამწყებთათვისაც.

საბაზრო ეკონომიკის აუცილებელი მოთხოვნები აუდიტორებს გარდა პროფესიონალ-ისმისა, ავადლებულებს, რომ მათ კარგად ესმოდათ, როგორ ჩირობებსა და სოციალურ ფონზე უწყობ უმეაობა, რაც იწყებს არა მხოლოდ ხირთულეს საქმიანობაში, არამედ გარდა ეკონომიკური სასტიციებისა, აქისრებს მათ როგორც მორალურ, ისე სხვაობიე პასუხისმგებლობას. აუდიტორთა ინსტიტუტის ფორმირებამ ამ მოთხოვნების - საეაღდუ ბულო ეთიკური ნორმების დადგენა-შემუშაება მოითხოვა, რომელიც განსასჯარაელა აუდიტორული მომსახურების პროცესში აუდიტორთა სწავლობიე და მორალური ქცევის ნორმების კონკრეტულ კრიტერიუმებს. ასეთი ნორმატიული აქტის აუცილებლობა განსაკუთრებით აუდიტორთა კორპუსის ჩამოყალიბების პირველ ეტაპზე წარმოისნდა, რადგან აუდიტორთა რიგებში აღმოჩნდნენ (სამწუხაროდ, ამჟამადაც არიან) ისეთი პირები, რომლებიც როგორც პროფესიული ისე სწავლობიე-მორალური თვალსაზრისით არ ამართლებენ აუდიტორის პროფესიას და მათთვის არაკეთილსინდისიერი გზით მიღებული მატკრი-აღური კეთილდღეობა უფრო მნიშველვანი, ვიდრე პროფესიული პრესტიჟი, იბიექტურობა და პატიოსნება. მართალია აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოპოების მიზნით ტარდება პრეტენდენტთა საკვალიფიკაციო გამოცდები, რომ-ლითაც დგინდება მინიმალური აუდიტორების კვალიფიკაციის დონის შესაბამისობა აუდიტის განხორციელების პრინციპებთან, მაგრამ ყველაზე მკაცრი გამოცდაც კი ვერ გამოავლენს იმ ეთიკურ მოთხოვნებს, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელონ აუდიტორები აუდიტორული მომსახურების პროცესში. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება ბროშურად გამოცემული, შემ-დგომში კი ნორმატიულ აქტად აღიარებული „აუდიტის ეთიკის კოდექსი“, რომელიც შეი-ცავს აუდიტორის სოცად ეთიკურ პრინციპებს და მისწავს, საეციფიკურ საეადლებულო წესებს, რომელთა ცხოვრებაში განსახორციელებლად უნდა ისწრაფოდეს ამ პროფესიის თითოეული წარმომადგენელი, რითაც უზრუნველყოფს კოდექსის ძირითადი პრინციპების - დამოუკიდებლობის, პატიოსნების და ობიექტურობის განუხრეველ დაცვას. დღეს აუდი-ტორთა პროფესიონალიზმის, კომპეტენტურობის და სწავობის საფუძველი ამ კოდექსით განისაზღვრება. კოდექსმა ხელი შეუწყო საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო მოთხოვნებით განსაზღვრული კრიტერიუმების ჩამოყალიბებასა და სო-ციალურ-ეკონომიკური რეგულაციების ცივილიზებული ფორმების დამკვიდრებას.

ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის ჩამოყალიბების საქმეში საქაპო მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, საქართველოს პროფესიონალი ბუღალტერთა და აუდიტორთა ყუდერაციისა და აშშ საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) მიერ 1997 წელს ერთობლივად ნატარებულ თეორიულ კონფერენციას - „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმები საქართველოს საწარმოებში“. ამ კონფერენციასე შემუშავებულმა პორგამამ პრაქტიკულად განსაზღვრა საქმიანობის მრავალწლიანი სამუშაო გეგმა და საფუძველი საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის რე-ფორმების განხორციელებას. კონფერენციაში, რომელშიც გარდა ბუღალტრულ აღრიცხ-ვაში და აუდიტში დასაქმებული პირებისა, მონაწილეობას იღებდნენ საქართველოს პარ-ლამენტის წევრები, სწავლული ეკონომისტები და იურისტები, ბიზნესმენები, აღმასრუდე ბელი და არასამთავრობო ორგანოების წარმომადგენლები, ამან განამირობა, რომ როგორც კონფერენციის მონაწილეებში, ისე საზოგადოებაში ჩამოყალიბებულიყო შემდეგი აზრი: აუდიტის რეფორმის სრულყოფილად განხორციელებისა და აუდიტის ხარისხის ამაღლების მიზნით დანქარებულოყო აუდიტორული საქმიანობის მრავალმხრივი ინსტრუმენტის აუდიტის საერთაშორისო სტრანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნა, გამოცემა და შემ-დგომში მის საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის წარმართვა.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) აუდიტის მუდმივმოქმედი საერ-თაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (LAPO) მიერ მომზადებული „აუდიტის თეორიული ტექნიკური დოკუმენტები“ (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“) პრაქტიკაში ძირითა-დად გამოიყენება (როგორც სახელმწიფო, ისე დამოუკიდებელი აუდიტორების მიერ) ყი-ნანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, ასევე ნებადართულია მისი გამოყენება ადაპტარე-ბული სახით სხვა ინფორმაციის აუდიტისა და აუდიტთან დაკავშირებული ნებისმიერი მომსახურების დროსაც. აშშ საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) ფინან-სური მხარდაჭერით, აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ და საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ ქართულ ენაზე თარგმნეს და გამოსცეს აუდიტის საერ-თაშორისო სტანდარტების ორ ტომიული (1500 გვ.) რომლის ტექსტიც იდენტურია ამავე

ტომებში დაბეჭდილი ინგლისურენოვანი ტექსტისა. აღსანიშნავია, რომ აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნებს შორის საქართველო ერთ-ერთ პირველთაგანია, რომელმაც მოიხსენა მშობლიურ ენაზე IFAC-ის მიერ მომზადებული „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების“ გამოცემის, მისი წესების და დებულებების პრაქტიკაში დამკვიდრების უფლება. ქართულ ენაზე ამ სტანდარტების გამოცემა განაპირობა ქვეყანაში აუდიტის მარეგულირებელი გარემოს სრულყოფა და მისი შემდგომი უნიფიცირება. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრებამ ცხადყო, რომ ამ სტანდარტებით ჩატარებული აუდიტის შედეგად მიღებული ინფორმაცია გასაგებია ბიზნესის სექტორს, როგორც ადგილობრივი, ისე უცხოელი წარმომადგენლებისათვის, რადგან იგი თავის მხრივ, ახახავს მომხმარებლისათვის უტიკარ ინფორმაციას ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ეს კი მათ ეხმარება სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის შემდეგ შეინიშნება აუდიტორული ბაზრის ათვისების როგორც ხარისხობრივი, ისე რაოდენობრივი მახასიათებლების სრლის ტენდენცია, რაც თავის მხრივ შეტყვევებს იმაზე, რომ საგრანობლად გაიზარდა ინტერესი აუდიტის მიმართ. დადებით ტენდენციად უნდა წითვალოს ის ფაქტიც, რომ საქართველოში ჩამოყალიბდა სრულიად ახალი ფენა (ჯერ-ჯერობით მცირე რიცხვით), რომლისთვისაც დამახასიათებელია ეკონომიკური ახროვნების სრულიად ახალი წესი. შეიძლება ითქვას, რომ სოციალური აუდიტური ფორმისათვის უკვე გაველია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან ადაპტაციის აუცილებელი ეტაპი და იგი თანდათანობით სტანდარტების რეალიზაციას ახდენს. ამას ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ 2002 წ. მსოფლიო ბანკის, საერთაშორისო რეკონსტრუქციისა და განვითარების ასოციაციის ექსპერტებმა ყოფილი საბჭოთა კავშირის რესპუბლიკებში განახორციელეს მოწინავე აუდიტურ ფორმების საინსექტორო მონიტორინგი, რომელიც მოიცავდა აუდიტური ფორმების ექვემდებარებასა და ფორმის საშუალო ფურცლები, მეთოდოლოგია, თანამშრომელთა პროფესიული კვალიფიკაცია და ფორმების შიდა პოლიტიკა, რის დაფუძველზე განისაზღვრა ის აუდიტური ფორმა, რომელსაც მსოფლიო ბანკის მიერ დაფინანსებულ აუდიტის პროექტების ტენდერში მონაწილეობის უფლება მიენიჭებოდა. ყოფილი საბჭოთა კავშირის რესპუბლიკებში მოქმედი აუდიტური ფორმებიდან მხოლოდ 34-მა დააკმაყოფილა მსოფლიო ბანკის მოთხოვნები. საქართველოდან კი ორმა აუდიტორმა ფორმამ: „საქართველოს აუდიტორთა კორპორაცია“ და „საქართველოს აუდიტორული და საკონსულტაციო კომპანია“ მოიპოვა ეს უფლება. აღნიშნული აუდიტური ფორმების მსოფლიო ბანკის მიერ საერთაშორისო აუდიტურ ფორმებად აღიარება დიდ მიღწევად უნდა ჩაითვალოს.

ამასთან ერთად, როგორც მარქტიკამ ცხადყო, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიღება არ განაპირობებს მისი ძირითადი პრინციპების რეალიზაციას. მთავარია პრაქტიკულად საქმიანობაში მისი დანერგვა-დამკვიდრება, ეს საკმარის რთული პრობლემების გადაწყვეტასთან არის დაკავშირებული და როგორც თეორიული, ისე პრაქტიკული ღონისძიებების განხორციელებას მოითხოვს, რადგან დამკვიდრებელი, სახელმწიფო დონეზე მკაცრად რეგამენტრებული კონტროლის საბჭოური მოდელიდან აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა არცთუ ისე ადვილი და სწრაფად განსახორციელებელი პროცესი აღმოჩნდა. პირველ რიგში, გასათვალისწინებელია არა მარტო სტანდარტებში ფინანსური კონტროლის პრინციპების ახლებურად გააზრება, არამედ იმ ტრადიციების გათვალისწინება, რაც ათეული წლების განმავლობაში წყნს ეკონომიკურ ახროვნებაში საყინანსო კონტროლის განხორციელების დროს დამკვიდრდა. ანგარიშგაწვევა ისიც, რომ ყოველი სიახლის დანერგვა ძველი სტრუქტურის და წინააღმდეგობების დაძლევა-თან არის დაკავშირებული.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ სინამდვილესთან მორგება, მისი დანერგვა-დამკვიდრება ქართულ აუდიტორებს სრულიად ახალ მოთხოვნებს უყენებს. მასში განმტკიცებული ბეგრი დებულება, წესი და მოთხოვნა სრულიად უცხოა ამ სპეციალობის ძველი თაობის პრაქტიკოსებისათვის. თუ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს გულდასმით გავცნობთ, იგი ძირითადად გასაგებია, მაგრამ მისი პრაქტიკულად განხორციელების დროს, ხშირ შემთხვევაში სტანდარტებში მოცემული დებულებების ყრთგეორივანი გაგება თვით გამომდინარე პროფესიონალითვისაც კი რთულია. ამის ერთ-ერთ მიზეზად შეიძლება წაითვალოს ისიც, რომ აუდიტორული საქმიანობა მალაღინ-

ტელექტრულ პროფესიულ ითვლება, რის გამოც სტანდარტებში ყარსოდ გამოიყენება შექცევების თეორიის კატეგორიები და პრინციპები, როგორცაა: დაკვირვება, შედარება, ანალიზი და სინთეზი, ხოლო აუდიტის ნატარების კონკრეტული ხერხების და მეთოდების შერწყევა აუდიტორის კვალიფიკაციაზე და პრაქტიკულ უნარზე დამოკიდებულია. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ეკონომიკური ასროვნების თანამედროვე ტექნიკები და ბიზნესის გარემო სულ უფრო ღინამიკური და მთბილური ხდება, ხოლო მისი მართვა და კონტროლი რთულდება. ამის გამო მკაცრდება მოთხოვნები მართვის ყველა რგალში, რის გამოც აუდიტორული საქმიანობა შინაარსობრივად ძალზე სწრაფად იცვლება, ხოლო აუდიტორი ხშირ შემთხვევაში პრაქტიკულ საქმიანობაში მიმდინარე ცვლილებების შედეგად სრულიად განსაკუთრებულ ვითარებაში აღმონდება და ამიტომ იგი სტანდარტებისგან განსხვავებულ არაორდინარულ გადაწყვეტილებას იღებს (რაც მან სათანადო არგუმენტებით უნდა დაასაბუთოს), ამიტომ თანამედროვე პირობებში მოთხოვნა პროფესიონალ აუდიტორებზე, რომლებსაც სიტუაციებში ორიენტირებისა და მიმდინარე პროცესების სწორად შეყვასების უნარი არ აქვთ ყოველდღიურად ისრდება. მაღალი პროფესიული დონის მიღწევის მისინთ, აუდიტორი, პირველ რიგში, ქვეყანაში მიმდინარე ეკონომიკური პროცესების, საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი წესებიდან გამომდინარე, სრულად ახალი კანონების კერის უნდა იყოს. ამისთანავე, უნდა შეეძლოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილი წესების და წვეების შეთვისება, გაყცნის სხვადასხვა ქვეყნებში მიმდინარე აუდიტორული საქმიანობის პროცესებს, აუდიტის სეკტორში არსებულ პრობლემებს და რაც მთავარია, მათი დაძლევის გზებს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების არაერთგვარმა შემცენებამ, წამოჭრილი სიმძლავრის დაძლევა, სტანდარტების პრაქტიკაში დამკვიდრება მოთხოვნა ამ ნორმატიული აქტების აქტუალისება-სრულყოფა, მათზე კომენტარებისა და მისი გამოყენების შეთოდურ-შეთოდოლოგიური პრაქტიკული რეკომენდაციების შედგენა-შემუშავება, რომლებიც თანდათანობთ უსრუტეველოფენ ქვეყნის აუდიტორულ საქმიანობაში საბაზრო ეკონომიკის მართვის შესატყვის პრინციპების დამკვიდრებას.

უდაეოა, რომ უახლოეს წლებში საქართველოში მიმდინარე საბაზრო ეკონომიკის რეფორმების შედეგად გაიზრდება მისი მინაწილეობა საერთაშორისო ეკონომიკურ ინტეგრაციაში. ამასთან დაკავშირებით, მკვეთრად გაიზრდება მოთხოვნა აუდიტორულ მომსახურებაზე არა მხოლოდ რადიკლობრივად, არამედ ხარისხობრივ დონეზეც. ამისათვის ახლავე უნდა მოვემზადოთ. დღეს უკვე შეინიშნება სწრაფევა, რომ ამაღლებს მმართველი კადრების მომზადების ხარისხი, მოხდეს წარმოების მართვის სრულყოფა, მეჩუქართა თაობის ყველა დონეზე შეცვლა. უდაეოა, რომ ქართველმა აუდიტორებმა უკრ კიდევ დიდი გზა უნდა გაიარონ, ვიდრე შეეძლება იმ ფუნქციების განხორციელება, რასაც მათ საბაზრო ეკონომიკა აკისრებს.

საქართველოში აუდიტორული ბაზარი დასრულებული სახით ჯერ არ წამოყალბებულა. ეს რომ მოხდეს, პირველ რიგში, აუცილებელია ეკონომიკის სტაბილური განვითარება, რასაც მოყვება თვისობრივად ახალი ეტაპი აუდიტორულ საქმიანობაში, კონკრეტუიის მკვეთრი სრდა აუდიტურ ფორმებს შორის, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის ამაღლება. უკვე ახლო მომავალში უნდა ევლოდოთ აუდიტორული საქმიანობის გააქტიურება. ამის საფუძველს გააძლევს ქვეყანაში უკანასკნელი პერიოდის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მსუენებლობი, როგორც მატერიალური, ისე არამატერიალური დარტების სრდის მაღალი ტემპები და რაც მთავარია, დღეს როდესაც საქართველო შედის მრავალმსშტაბიანი საერთაშორისო პროგრამის და პროექტების რეალიზაციის ფაზაში, ყოველივე ეს აუდიტორული საქმიანობის განვითარების პერსპექტივებზე უდავიდ დიდ გაძლენს მოახდენს. ყოველნაირი საფუძველი გვაქვს ვეგარაუდით, რომ მნიშვნელოვნად გაიზრდება აუდიტორული საქმიანობის როგორც მოცულობა, ისე ხარისხი, ამის შედეგად კი მოიმატებს აუდიტორული საქმიანობიდან გადასახადების მოცულობა ბიუჯეტში და აუდიტში დასაქმებულ პირთა რაოდენობა. დღეს აუდიტორული საქმიანობა განიცდის სერონუსულ და საფუძვლიან ცვლილებებს, განადა აუდიტორული მომსახურების ახალი სახეები, გამოიკეთა მსხვილი აუდიტური ფორმების წამოყალიბებისა და მსოფლიო აუდიტის სეფროში აღიარებული უცხო ქვეყნების აუდიტურ ფორმებთან თანამშრომლობის ტენდენცია, აშკარაა, დასაეღუთის ქვეყნების მსგავსი აუდიტორული ინსტიტუტის ფორმირების ნიშნები. რა თქმა უნდა, როგორც ეკონომიკის სხვადასხვა დარგში, ისე აუდიტ-

შეც. ბევრი პრობლემა გადასაწყვეტი პროფესიონალიზმისა თუ პროფესიული ეთიკისადმი როგორც სახელმწიფო ორგანიზების, ისე მეწარმეების მიდგომის თვალსაზრისით. მის მხარით უეჭვრედ აღებულია უდავოდ უარყოფითად მოქმედებს ამ ინსტიტუტის შემდგომ ფუნქციონირებაზე კერძოდ:

საქართველოში აუდიტორული მომსახურების ხარისხი ხშირ შემთხვევაში არ პასუხობს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს, რაც სამართლიან უკმაყოფილებას იწვევს აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა და სახელმწიფო ორგანიზების მხრიდან. ისინი გადაწყვეტილების მიღებისას, ხშირ შემთხვევაში, ეყრდნობიან აუდიტორის მიერ შემოწმებულ ყინასებურ ანგარიშებებსა და შედეგებს დასკვნას. ამ ხასიათის მიმართ სერიოზულ შემოწმებას გამოთქვამენ არა მარტო სახელმწიფო ორგანიზები, არამედ აუდიტური ფირმები და აუდიტორები. ისინი დაინტერესებულნი არიან აუდიტორული ბაზრის განვითარებით, დემონსტრირებენ აუდიტური ფირმების ბაზრიდან გაიქცეობის და რეგორც აუდიტორთა, ისე აუდიტური ფირმების არსებობის ამაღლებათ. ამის შესახებ ძირითადად ისაა, რომ დღეს გირჩევ და პატრონიან აუდიტორებთან ერთად მიღვაწეობენ ისეთი პირები, რომლებიც სწავლასთან და კანონთან ძალზე მწერადად არიან, არ იცავენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და აუდიტორის ეთიკის ნორმების მოთხოვნებს. აღგებენ დადებით აუდიტორულ დასკვნას გარკვეული საფასურის ხანავედ დიდ დამკვეთის დოკუმენტში ნაუხედავად, ან სერველე გააბიზიჯვის შედეგად. ამ ფაქტების აღსაკვეთად საჭიროა პერიოდულად განხორციელდეს შესრულებულ სამუშაოთა ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ეფექტურობის მონიტორინგი, როგორც აუდიტური ფირმების დონეზე, ასევე ცალკეული ფიზიკური პირების - აუდიტორების მიმართ. ამ შემოწმებისას გარდა უფროსი აუდიტორების გამოყენებისა, მთავარი უნდა იყოს აუდიტორების დახმარება და ხელშეწყობა აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების გასაუმჯობესებლად, რადგან ხარისხის განსაზღვრისას ისეთი ცნუბები, როგორიცაა: პროფესიული კომპეტენტურობა, აუდიტის ეთიკის ნორმების და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დაცვა, დიდ გავლენას ახდენს აუდიტის ხარისხის შედეგებზე. სრულყოფილი აუდიტორული დასკვნის შედეგებაზე აუდიტის ხარისხის კონტროლის დიდი მნიშვნელობა აქვს იმ თვალსაზრისითაც, რომ იგი დააბრკოლებს არაკეთილსინდისიერ აუდიტორებს. ამ გზით შესაძლებელი იქნება მეკვათრე შემოქრდეს ე.წ. „მედიტორების“ ქმედებები, რადგან ამ კატეგორიის აუდიტორები იძლევიან დასკვნას აუდიტის ჩაუტყობლად, ანუ ბუღალტრული ანგარიშგების დეტალური შემოწმების გარეშე გასათვალისწინებელია ერთი მნიშვნელოვანი გარკმობაც: ფირმის აუდიტორული პრაქტიკის მდლად ხარისხი, პირველ რიგში, უნდა უზრუნველყოს თვის ფირმის მიერ აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებელი ღონისძიებების თანმიმდევრულად განხორციელებამ. მსგეველობაში მისაღებია ისიც, რომ ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები განსხვავებული უნდა იყოს, რადგან ასეთი კონტროლის განხორციელებისათვის გამოსაყენებელი დოკუმენტაცია თავის მოცულობით უფრო ფართოა დიდ ფირმებში; ამასთან პროგრამები ისე უნდა შედგეს, რომ პროცედურების განხორციელებამ გამოიწვიოს სრული თანამშრომლობა შესამოწმებელი სუბიექტის მხრიდან.

აქედან გამომდინარე, ხარისხის კონტროლის არსს წარმოადგენს აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მიერ გაწეული და თანმდევი მომსახურების ხარისხის კონტროლის მიმდინარე და შემდგომი პროცედურების ერთობლიობა, აგრეთვე საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტორთა პროფესიული ეთიკის კოდექსის და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისი პროცედურებისა და წესების შემოწმება, აგრეთვე, საქართველოს შემთხვევაში, სასოგადოების ინფორმირება აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობის შესაბამისობის ხარისხზე საყოველთაოდ მიღებულ საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის ძირითად ასპექტებთან მიმართებაში, მასზე რეკომენდაციების შექმნავეება და სხვა.

დღეს საქართველოში მოქმედი აუდიტური ფირმების უმეტესი ნაწილი დიდ ეურადლეუ ბას იქცევის აუდიტის ხარისხის ამაღლებას, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კანონიკებისა და მოთხოვნების განუხრვლად დაცვას. თითოეული აუდიტური ფირმის ასეთ ნაბიჯს უღელავი მნიშვნელობა ენიჭება, განსაკუთრებით კი ისეთ ღონისძიებებს, რომლებიც აუდიტორული საქმიანობის ბასარზე დამკვიდრებული მანკერების აღმოსაფხვრევადაა მიმართული. ასეთი ფირმების ძალისხმევა მხარდასაჭერია, რადგან აუდიტორულ

ბასარსუ მათი არსებობის პერიოდი საქმიან ხანმოკლეა და მოსიციები ბოლომდე გაიჭრებული არ არის, მაგრამ ეს სულაც არ ნიშნავს, რომ ამ საკითხს სახელმწიფომ უგონოდ არ უნდა მიაქციოს და მათი დაცვისა და ხელშეწყობის მექანიზმი არ შეიმუშაოს. ნებისმიერ სახელმწიფოში კონომიკური სისტემის რეფორმირება გარდამავალ ეტაპზე ციკლური განვითარებით ხასიათდება, რის გამოც, სახელმწიფოს ჩარევა აუცილებელია და მუდმივად ხდება არსებული მდგომარეობის სახელმწიფო რეგულირება, განსაკუთრებით გარდამავალ პერიოდში.

საქართველოში მიმდინარე ბოლოდროინდელმა პოლიტიკამ და ეკონომიკურმა პროცესებმა განაპირობეს უცხოური აუდიტორი და საკონსულტაციო ფირმების ინტერესები საქართველოს ბაზრის მიმართ. მსოფლიოში ცნობილი უცხოური აუდიტორი ფირმები ხანმოკლეოდ ეძებენ და ირჩევენ კიდევ ქართველ პარტნიორებს. მიუხედავად ამისა, საქართველოში იზრდება ისეთი კომპანიების რიცხვი, რომლებიც საკმაოდ მძინარე უცხოელი აუდიტორების შეფასებასა და ღიბარებას, თუმცა ასეთი ფირმების მომსახურება საქმიან სფეროდირებულია და ძნელად მისაღწევია მათთან „კავშირითა“. ამის გამო ბასარს ტყვეებენ ის ქართველი აუდიტორები, რომლებმაც კერ შექმნეს საკმარისი ავტორიტეტი და ამკვიდრება და ვერ გახდნენ უცხოური კომპანიების ადგილობრივი პარტნიორები. ეს განსაკუთრებით ეხება იმ აუდიტორებს, რომლებიც საბანკო სფეროში მუდგაწეობენ იმ მიხედვით, რომ ამ მომსახურების ბასარი ქართველი აუდიტორებისათვის თითქმის აღარ არსებობს და იგი მთლიანად უცხო აუდიტორი ფირმების მომსახურებით ხორციელდება. აღნიშნულმა ფაქტებმა შეიძლება საველადო შედეგებამდე მიგვიყვანოს, ვერ ერთი, იზრდება საშიშროება, რომ ქვეყანაში არ განვითარდება აუდიტორული საქმიანობა, მინიმუმამდე შემცირდება აუდიტორთა კორპუსი და მათ დიდი წარმატებით ჩვენსგან უცხოელი აუდიტორები, ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ქვეყანაში უარი თქვას არა მარტო საკუთარი აუდიტორული საქმიანობის განვითარებაზე და ხელშეწყობაზე, საბუნებრივად და სხვა სახის შემოსავლებზე, არამედ საქმიან ძლიერ იდეოლოგიურ არგუმენტებსზე, რომ ქვეყანაში ასეთი საქმიანობის მიხედვით უცხო ფირმების შექმნას. სწორედ ამ მოულოდნელ აკცენტს ემსახურება საქართველოს კარლამენტის გადაწყვეტილება, რომელსაც საქართველოს ერთგული ბანკის ანგარიშგების გარე აუდიტის სატექნიკური წესით შექმნილს უცხოელ აუდიტორებთან ერთად საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის ბაზრის მიერ სამი დაცვენისათვის აუდიტორის აუცილებელ მონაწილეობას ითვალისწინებს. სახელმწიფოში ასეთი პრაქტიკა უნდა დინერგოს, რაც უდავოდ ხელს შეუწყობს აუდიტორთა თეორიული და პრაქტიკული ცოდნის ამაღლებას და რაც მოავარა, მათ დასაქმებას.

დღეს დაუხეველი საგადასახადო კანონმდებლობის პირობებში სწორი გადაწყვეტილების მიღება უჭირს მაკონტროლებელს, გადასახადის გადახედვლაც და აუდიტორსაც, გადასახადის გადახედვლით იძულებულია გაერკვეს კანონმდებლობის ნიუანსებში, რაც არცთუ იცა ადვილია. ამის გამო სოვიერთი მეწარმე არ ცდლობს მიაწესრიგოს აღრიცხვა-ანგარიშგება იმგერად, რომ ნებისმიერ დროს შეეძლოს მშვიდად შეხედვს საგადასახადო ორგანოების შემოწმებას, არამედ ფიქრობს, როგორმე დაფაროს ნაკლოვანებები. ამას ხელს უწყობს საგადასახადო ორგანოს სოვიერთი უღირსი მუშაკი და კარგად ახერხებენ მეწარმესთან გარიგებას აღრიცხვა-ანგარიშგებაში გამოეყენილი ნაკლოვანებების დასაფარად. ამასთან, დამოუკიდებელია ის ფაქტიც, რომ აუდიტის ინსტიტუტის ჩაახვილსა და მოხდა აუდიტის სამსახურის ფარული მონაპოლისაცა საგადასახადო ორგანოების სოვიერთი წარმომადგენლის მიერ, რომლებმაც შექმნეს ე.წ. გვერდითი აუდიტორი ფირმები, რომლებსაც თითონ უწევენ კურირებას. ისინი გარკვეულ სეწოდას ახდენენ მეწარმეზე და იძულებენ ამ ფირმებთან გააფორმონ წლიური აუდიტის ჩატარების საველდებულო აქვს შედგენილება. ამით მეწარმესაც და „პირიდეგორებულ“ აუდიტორსაც განაღდებულნი აქვს „საგადასახადო მფარველი“, ვინაიდან ამ საწარმოსთან ანგარიშგების საგადასახადო დეკლარაციებს თვით არადეკლარული კურატორები იძარებენ. ამიტომ არის, რომ დღევანდის აუდიტორსა და მეწარმეს შორის საქმიანი პარტნიორული ურთიერთობები ძნელად ყალიბდება, რაც ალბათ, უპირველეს ყოვლისა, მათი მეტრალიტეტიანაა განპირობებული. აუდიტორი უნდა იყოს მეწარმის პარტნიორი და არა მოწინააღმდეგე. მეწარმე აუდიტორის ძალაც უნდა იგრანოს და თანადგომაც, რაც უფრო სწრაფად შეიქმნება ასრი როგორც მეწარმეთა, ისე აუდიტორთა შორის ურთიერთსარგე

ბლიბისა, აუცილებელი აღარ იქნება მეწარმეებისათვის სხვადასხვა მაკონტროლებელი ორგანიზების შეურევლობა.

საქართველოში თანდათანობით ახლებურად გაიასრება და ცხოვრებაში მკვიდრდება მეწარმესა და აუდიტორს შორის ურთიერთობა, ყალიბდება აუდიტის ჩატარების კულტურა, მაგრამ არ უნდა გამოირიცხოს ისიც, რომ დღეს ყველა მეწარმის ხელმძღვანელს არ ესმის აუდიტის ინსტიტუტის არსი და მნიშვნელობა. სოციალური კონიომიკური სუბიექტი, რომელშიც კანონით არის განსაზღვრული აუდიტის ჩატარება, მიუხედავად იმისა, რომ ყველას ყინანსურ შესაძლებლობებს, თავს არიდებს აუდიტორულ მომსახურებას ან არცთუ ძლიერ აუდიტორ ფორმებს ატარებინებს აუდიტის კონიომიკურად ყველაერთი მოქმედი წარმოების რაცხეუ. რომელშიც უნდა ჩატარდეს აუდიტის უმნიშვნელოყოფისა ხაწარმოების რაოდენობასთან შედარებით. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ მათ დიდ ნაწილს ყინანსური შესწავლების გამო მხოლოდ მცირე აუდიტორი ფორმების ან ინდივიდუალური აუდიტორების მომსახურებით შესწავლიათ სარგებლობა ასეთ აუდიტორებს მეტად შესწავლევანში არ ძალუთ აუდიტის საქმით დონის უსრუნეულოყოფა. საგულახინთა ერთი მეწარმესა და აუდიტორს შორის ურთიერთობის ოდნავ გართულებაც კი საქმარისა, რომ მეწარმემ აუდიტორს შესთავაზოს ხელშეკრულების შეწყვეტა ან გაუქმება. ეს არც არის გასაკვირი, რადგან მეწარმე ასეთ „მცოდნე“ აუდიტორს უყრო დაბალი, ან იმავე ანასლაურებით ყოველთვის დოქორავებს. ამ დროს აუდიტორული კოოფისია სოცკერ თმობს პოსიციებს. „ჯიუტი“ აუდიტორების ადგილს იკაებენ „საქმიანი“, „მოხერხებულ“, „ენერგიულ“ აუდიტორები, რომლებიც, როგორც წესი, ყველაფერზე წინ აყენებენ მატერიალურ დაინტერესებას. რაც შეეხება პროფესიონალიზმს, მეწარმე მასზე არ ყოქრობს და ცოტა ხანში ეს ბუქმარანგიით უბრუნდება ჯარიმების სახით, რადგან დაბალანასლაურებად შრომა დაბალპროდუქტიულია და ძნელია მისგან მოვლოყ ხარისხთან პროდუქციას. მეწარმე ამას უფრო ურიგდება, ეიდრე მაღალი კვალიფიკაციის აუდიტორის მოკრძალებული ანასლაურების გაცემას. ეს კი აუერხებს მეწარმესა და აუდიტორს შორის პარტნიორული ურთიერთობის ნაშოყალიბების პროცესს, რაც, უიორეყლეს ყოოფისია, მათი მენტალეკტიით არის განპირობებული. უდავლა, რაც უფრო სწრაფად შეიქმნება როგორც მეწარმეთა, ისე აუდიტორთა შორის ასრი ურთიერთსარგებლობასა და აუცილებლობაზე მით უფრო მეტს მიეღვეუთ. აუდიტორული მომსახურების ყველაქიანობის და აუცილებლობის შესახებ საინტერესო მოსახერხება ამგს გამოთქმული კონფესორ ე. ანდრეყვის თაყის წიგნში „პრაქტიკული აუდიტი“, სადაც აღნიშნავს, რომ „ინეთში 80-იანი წლების შუა პერიოდში აუდიტორულმა ორგანიზაციებმა მნიშვნელოვანი როლი ითამაშეს კონიომიკის განეთარებასა და ბაზრის სტაბილიზაციის საქმეში“ და აქვე დასიქნს, რომ „დღეს, მსოფლიოს ბიზნესის პირობებში, საქმიან სამყაროში, არაყინ არ უყურებს სერთიხულად იმ მეწარმეებს, რომელთა სანგარაშო მონაცემები არ არის დადასტურებული აუდიტორული დასიქნით“.

ქართველი აუდიტორების გაძლიერება აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე რეალურად არსებობს, თუმცა გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ამისათვის მათ სერთიხულ უკმაყოფირობასთან მოუწვეუთ კონკურირება და ბრძოლაში გასამარჯვებლად შედმიოდ უნდა ითაღლებდნენ პროფესიულ დონეს, რათა საიმედო პარტნიორის სახელი დაიმკვიდრონ. ქართველი აუდიტორები ადგლობრთუ პირობების და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ცოდნით და მომსახურებაზე დაბალი ტარიფებით შედეგენ აუდიტორული ბაზრის დაკაყებას. აუდიტორები უნდა შეეყონ ასრს, რომ ისინი მსაშობაყოფად ევროპეურს მიადებენ. მათი დასაქმება და აქყდან გამომდინარე, კეთილდღეობაც და მსაკიდებული იქნება ინიციატივიანობაზე, პროფესიონალიზმზე, უნარსა და ორგანიზებულობაზე. აუდიტორმა გზა მხოლოდ ცოდნით უნდა გაიკაყოს, რადგან ყველაზე დიდი კონკურენცია გამოარტება საშუაოდ ადგილის მოსაძიებლად, ცხოვრებაში ადგილის დასამკვიდრებლად. მენს კონკურენტს ცოდნითა და გამოყვლილებით უნდა აჯობო, რადგან სხვაგვარად მეწარმე აუდიტორთან ურთიერთობას არ ისურვებს.

კონტროლის არსი, კონცეფცია და პრინციპები

სახელმწიფოს მმართველობის სრულყოფილი ფუნქციონირების დონე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული სახელმწიფოში მოქმედ კონტროლის სისტემაზე, მის ქმედითუნარაინობაზე.

რომლის არსს, მის ფუნქციებს და ორგანიზაციას განსაზღვრავს სასოციალურ-ეკონომიკური წესობა, სახელმწიფოს კლასობრივი ბუნება. აქედან გამომდინარე, კონტროლის მართვის ფუნქციები, შინაარსი, ფორმა, თვით საკონტროლო ქმედებითა ხასიათი და მოცულობა, გამოვლენილ შედეგებზე შემოქმედების არეალი ერთმანეთისაგან განსხვავებულია.

კონტროლი ისტორიული კატეგორიაა, იგი წმდება კლასობრივ სასოციალურებაში სახელმწიფოს წარმოშობისთან ერთად, მისი შინაარსი და ფორმები სხვადასხვა სასოციალურ-ეკონომიკურ ეთარებაში განსხვავებულია და განისაზღვრება გაბარებული კლასების ინტერესთა დაცვის ამოცანებით, სწორედ ამის გამო, არცერთ სახელმწიფოს არ შეუძლია აარსების კონტროლის გარეშე, ამა თუ იმ სახით, თვი გეხედება თითქმის ყველა ქვეყანაში, რადგან სახელმწიფოს სიმტკიცე, კანონის უსენაესობა ბეურად არის დამოკიდებული იმაზე, თუ რთავორ არის იქ ორგანიზებული კონტროლი და ეინ ახორციელებს მას. მაგალითად, აშშ-ში ასეთი ორგანიზა მთავარი საკონტროლო სამმართველო, ინვლისში მთავარი აუდიტორის პალატა, საფრანგეთში ფინანსთა სამინისტროს საინგარიშო პალატა, ამასთან ერთად, პარალელურად ფუნქციონირებენ აუდიტორთა პალატები, საკონტროლო ბელი საბჭოები, კოლგეები, რომლებიც ახორციელებენ საკონტროლოებელი ორგანიზების ფუნქციებს და ექვემდებარებიან საკანონმდებლო ანდა აღმასრულებელ ანდა თვითრეგულირებელ ორგანიზებს.

კონტროლის მართვის ფუნქციები სხვადასხვა ქვეყნებში, გამომდინარე ამ ქვეყნების სამართლებრივი სისტემიდან და სამეურნეო ტრადიციებიდან, არაერთგვაროვანი მდგომარებით ხასიათდება. თუმცა მისი ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლები ყოველთვის ერთი და იგივე მისაღს ემსახურება, რადგან იგი დაგეგმვისთან, რეგულირებასთან, ანგარიშგებასთან და ანალიზსთან ერთად გეგმვსთან ნებისმიერი სამეურნეო მართვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ფაქტორად, კონტროლი ყველა სახელმწიფოში აღიარებულია იმ მეთოდად, რომელიც ემსახურება მმართველობით ორგანიზებს დასახული მისნების განხორციელებაში, ერთობლივი სასოციალური პროდუქციის შექმნისა და განაწილების პროცესში წარმოქმნილი დავალიანებებისა და ვალდებულებების კანონიერების შემოწმებაში, ფინანსური რესურსების სწორად ფორმირებასა და მისი გამოყენების პროცესში კანონმდებლობის დაცვაში, არსებული ნაკლოვანებებისა და დარღვევა-დაზიანებულთა ფაქტების აღრუდ ეტაპზე, ვიდრე ისინი სერიოზულ ქმედებაში გადაისრდებოდნენ, გამოვლენაში და ამასთან ერთად, საკითხების შემთხვევაში, მათი მკორექტირებელი ზომების მდებარეში, ანუ კონტროლის განხორციელებისას არსებობს მუდმივმოქმედი პრინციპები, რომლებიც კონტროლის ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიურ საფუძვლებს წარმოადგენენ და მათი მოქმედების ხასიათი განისაზღვრავს მის ქმედითუნარიანობას. ყოველივე ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ კონტროლის სისტემურობის თვალსაზრისით, ერთი მთავარი კრიტერიუმია კონტროლის განხორციელების ერთიანი პრინციპების საფუძველი, რომლებითაც კონტროლის ყველა სხვიექტი ხელმძღვანელობს, მიუხედავად მათი სტრუქტურებისა და საქმიანობის მასშტაბებისა. აქედან გამომდინარე, კონტროლის განსაკორებული მნიშვნელობა იმაში მდგომარეობს, რომ მის გარეშე წარმოდგენილია ისეთი რთული ორგანიზების ფუნქციონირება, როგორც სახელმწიფოა. კონტროლის არეალი სახელმწიფოს მართვის საქმეში განუზღვრელია, თუნდაც მისი ძირითადი დანიშნულებიდან გამომდინარე:

- კონტროლი მმართველობითი პროცესის სრულყოფის უმნიშვნელოვანესი საშუალებაა, როგორც ობიექტური ინფორმაციის წყარო და კანონიერების რეჟიმის განმტკიცების იარაღი;

- კონტროლი სახელმწიფო მმართველობაში ხელს უწყობს კანონმდებლობის სრულყოფის პროცესს, განამტკიცებს საშემსრულებლო დისციპლინას მმართველობის აპარატში, ამაღლებს კანონმდებლობისა და კანონის აღმასრულებლობის პასუხისმგებლობას დაკისრებული მოვალეობის შესრულებაზე;

- კონტროლი ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის რეალიზაციის მნიშვნელოვანი ფაქტორია. შეიძლება ითქვას, რომ „შეკლება-გაწონასწორების“ მექანიზმი საკონტროლო ბუნებისა და მის საფუძვლებში გამოკვეთილია საკონტროლო კონტურები, რომელიც

ხელისუფლების შტოების დამოუკიდებლობის პირობებში მთლიანობაში მის მდგომარეობას უზრუნველყოფს!

კონტროლს სახელმწიფოებრივი მმართველობითი ფუნქციების განხორციელებაში თვალსაზრისით ადგილი უკავია და იგი სასოგადოებრივ-ეკონომიკური ცხოვრების ერთ-ერთ ატრიბუტს წარმოადგენს. ტერმინი „კონტროლი“ წარმოადგენს ყრბაგული სიტყვიდან „Contiole“ (შემოწმება) და ნიშნავს შემოწმების მიზნით სუბამხვევლობის, მეთვალყურეობის გაწვევას და სხვა. თითქმის ამავე დატვირთვის და შინაარსის მქონეა ტერმინები „რეკუსია“ და „აუდიტო“, რის გამოც, ხშირ შემთხვევაში, ეს ტერმინები თითქმის ერთნაირი მნიშვნელობით იხმარება და ხშირად ამ ფუნქციების ერთი და იგივე ორგანო ასრულებს. სინამდვილეში კი მათ შორის არსებობს არამარტო ტერმინოლოგიური ხასიათის განსხვავება, არამედ შინაარსობრივაც. ამას ადასტურებს ამ სამივე ტერმინის განმარტებებიც, რაც სპეციალიზებულ ლექსიკონებშია მოყვანილი, ასე მაგალითად, ეკონომიკურ ლექსიკონში ეს ტერმინები განმარტებულია.¹

კონტროლი – (ყრბაგული Control შემოწმება) ეკონომიკური ობიექტისა და პროცესების მართვის შემადგენელი ნაწილია, რაც მდგომარეობს ობიექტზე დაკვირვებაში იმ მიზნით, რომ შემოწმდეს, თუ რამდენად შეესაბამება ობიექტის დაკვირვებული მდგომარეობა სასურველს და აუცილებელ მდგომარეობას, რაც გათვალისწინებულია კანონებით, გეგმებით, აქტებლებით, ინსტრუქციებით და სხვა ნორმატიული აქტებით, აგრეთვე პროგრამებით, ხელშეკრულებებით; ობიექტზე კონტროლი, რეალური ძალაუფლება, ობიექტის მართვის უფლებათა თავმოყრა ერთის ხელში; ისინი, ვინც დაკვირვულნი არიან შემოწმებით, მაგალითად, კონტროლიორები.

რევიზია (ღაითნური ревизия გადასინჯვა) საწარმოების, ორგანიზაციების, დაწესებულებების, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის, თანამდებობის პირების სამხახურებრივი ქმედების, დაგეგმარების, ხანაწერების შემოწმება რწმუნებული ორგანიზების მიერ იმ მიზნით, რომ გაკონტროლდეს კანონების, წესების, ინსტრუქციების უტყუარობის დაცვა და ობიექტურად აისახოს დოკუმენტებში ნამდვილი მდგომარეობა, დარღვევების არარსებობა, დოკუმენტურად დაფიქსირებული სასაინფორმაციო-მართლებრივი ფასეულობების არსებობა.

აუდიტი (ღაითნურად аудитор მსმენელთა მოსმენას ნიშნავს) საწარმოების, ორგანიზაციების, ასოციაციების, ყოფნების, კავშირების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ფინანსური ანალიზი, ბუღალტრული კონტროლი, რეკუსია, რომელსაც კვლითეორიული სპეციალისტების (აუდიტორული სამსახურები, აუდიტორები) დამოუკიდებელი სამსახურები ატარებენ. აუდიტო ტარდება კლიენტის მოთხოვნით ხელშეკრულების საფუძველზე ან მომხარვეთების, კონტრაგენტების, ხელისუფლების სახელმწიფო ორგანიზების მოთხოვნით, აუდიტის პროცესში ძირითადად ბუღალტრული ანგარიშგება არალიზდება. აუდიტის მთავარი მიზანია შესამოწმებელი ობიექტის ფინანსური მდგომარეობის გამოლენა და მათი გაუმჯობესების მიზნით სათანადო რეკომენდაციების შემუშავება.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, კონტროლის სფერო უფრო ვრცელია, იგი მრავალფეროვანია და მოიცავს სახელმწიფო, სამეურნეო და სასოგადოებრივ საქმიანობის ყველა დარგს, ყველა სფეროს და იგი მოიცავს სამართავ ობიექტზე დაკვირვების, მისი ფუნქციების პროცესისა და ფაქტობრივ მდგომარეობის შემოწმებას. მის ძირითად ამოცანას განეკუთვნება:

- შემოწმების მომენტიხათვის ქვესაკონტროლო ობიექტის ფაქტობრივი მდგომარეობის განსაზღვრა;
- ქვესაკონტროლო ობიექტის ქმედებაში გადაცდომის ობიექტური (რაც თავად მართველი სუბიექტის არასწორი დირექტივის შედეგია) და სუბიექტური (რაც საკუთარი ამოქმედების შედეგია) მოსწებებისა და პირობების გამოლენა-შუქახლება;
- ქვესაკონტროლო ობიექტში არსებული მდგომარეობის ამსახველი ინფორმაციის შეკრება-განსოგავება და გადაცემა ადრესატებს;

¹ ი. მელაქაი „სახელმწიფო კონტროლი, თეორია, პრაქტიკა, პერსპექტივა“ თბ. 1996 წ. გვ. 7-8

² ეკონომიკური ლექსიკონი თბ. 2001 წ. გომიხე, უნივერსიტეტი გვ. 260, 402, 30

- ისეთი ღონისძიებების კომპლექსის დამუშავება, რომელთა რეალისაციამაც ხელი უნდა შეეწყოს მმართველი პროცესის სრულყოფას და მისი მეთავაღმურეობის ქვეშ ადრე გამოვლენილ გადაცდომათა თავიდან აცილებას.

რეესისის საქმიანობის სფერო უფრო შესუღღელთა და იგი მისხად ისახავს გარკვეულს ორგანიზაციის, საწარმოს, დაწესებულებების საქმიანობის შესწავლას განსახლურული ნაწილისა და დროის განსახლურულ მონაკვეთში. რეესისის მთავალყობაა თანამდებობის პირთა ქმედებების დახასუთებულობის და მისანშეწონილობის განსახლდერა. რეესისურებულ ორგანიზაციასში დგინდება განხორციელებული საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების კანონიერება, ქონებით უსრუნეელყოფა და მისი დაცვლობა, საფინანსო და საშტატო დისციპლინის დაცვა, საბუღალტრო აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობა და ანგარიშგებების დამაჯერებლობა, პირეულადი საბუთების შედგენის ხარისხიუნება, ბუღალტრული ნაწაწერების და სასაწყობო მეურნეობის (ან სხვა ფასეულობათა განლაგების აღკვლების) მატკირალური აღრიცხვის ხისწორე, მათი აქტური მდგომარეობა და მისი შესაბამისობა სააღრიცხეო მონაცემებთან, სხვადასხვა სახის დანაშაულებრივი ქმედების გამოვლენა, მისი შედეგების მიხედვით გადაწვევებულების მიღება დისციპლინარული სომების თაობასე და მისანშეწონილობიდან გამომდინარე, საქმის საგამომიებო ორგანოებსე გადაცემა. რეესისის დროის, როგორც წესი, არ ხდება დიდი განსოვალდება, იგი არ სცილდება სარეესისო ობიექტის ფარგლებს.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ეკონომიკური სუბიექტების საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსურ მდგომარეობასე ინფორმაცია სხვადასხვა მომხმარებლის ეურადლების ეენტრში ექცევა. საწარმოები, საკრედიტო დაწესებულებები, ბიზნები, ამკარებენ ხელშეკრელებით ურთიერთობებს ტორების, ფულადო სახსრების გარეყენების, ინვესტიციების განხორციელების კუთხით. ხელშეკრელების ყველა წარმომადგენელი დანტრეუსებულთა იმით, რომ მიიღოს უტკუარი ინფორმაცია თავის პარტნიორსე. საწარმოსთა შესაკრეუსებებს, კრედიტორებს, პორტეციურ ინვესტორებს ხშირად არა აქვთ შესაძლებლობა, რომ თავად დარწმუნდნენ იმაში, რომ საწარმოს მრავალრიცხოვანი ოპერაციები სარწმუნოდ და სწორად არიან ასახული ანგარიშგებაში. ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა ინტერესები ყოველთვის რიდი ემთხევა, ამიტომ აუღლებულია ამ ორგანიზაციის შემოსებების დამოუკლებული პირის მიერ, ანუ იმ სპეციალისტის მიერ, რომლებმაც შესაბამისი მომსახლება გათარეს, აქვთ ეკლოფიკაცია, გამოცდილება ამგვარი მომსახურების სყერაში და აქვთ ლიცენსია ამ საქმიანობის განხორციელებისა. ასეთი, პირთა დამოუკლებული აუდიტორი, აუდიტი არის საქმიანობის სახეობა, რომლის მიზანთა ეკონომიკური სუბიექტის მდგომარეობის ფუნქციონირების შესახებ ფაქტების შეგროვება, საბუღალტრო აღრიცხვის შეფასება, ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შემოსებება, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი, დამახინჯებების ოპტიმისაცია, საბუღალტრო საკითხებსე კონსულტაციები და სხვა. აუდიტის ურთერთი ფუნქციათა - ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა საწარმოო რისკის მისაღებ დონემდე შემცირება, ამიტომ, არც თუ იშვიათად, აუდიტის განსახლდერავენ როგორც ბისნესის ერთევარ ექსპერტისას. აუდიტის პროცესში და მისი დამოყენებისთანაყე, აუდიტორი ნაკლოვანებებისა და დარღვევების აღმოსაყხერეულიად რეკომენდაციების შემოსებების ცხით (რომლებმაც გაუღენა იქონიეს ფინანსურ შედეგებსა და ანგარიშგების მისეებლები უტყუარობასე) ინფორმაციას აწვდის აუდიტორებული ორგანიზაციის ხელმძღვინელობას. აუდიტი განსხვავდება კონტროლის სხვა სახეებისგან, თავისი არსით, დოკუმენტაციის შემოსებების მეთოდით და მიდგომით, მისი და დამკვეთის შორის ურთიერთდამოკლებულებით.

რეესისთა და აუდიტო კონტროლის შემადგენელი ნაწილთა, ორივე კონტროლის ერთერთი მეტად მნიშვნელოვანი ელემენტთა, რომლებიც თავისი საქმიანობით იძლევა მასალებს შესამოსებულ სუბიექტის საქმიანობის საერთო დასკენისაოფის ამის გამო, ხშირ შემთხეევაში, მათ მიერ განხორციელებული შემოსებების პროცედურები მიუხედავად იმისა, რომ ისინი სპეციალური თავისებურებებით ხლტყილდება, მინც მათი სახეები, ყორმები, თავად საკონტროლო ხასიათი და შედეგებს მნიშვნელობა მისნების ხასიათიდან გამომდინარე, ხშირ შემთხეევაში მთელ. რიგ, ქმედებაში ემთხეევა ერთმანეთს; ხალო მათი სამართლებრივი ყორმა იმითაც დასტურდება, რომ ყველა მისი შედეგი ოყციადლური სამართლებრივი აქტის (დასკენის) სახით ყორმდება.

დამოუკიდებელი საქართველოს ხახელმწიფოებრივი მშენებლობის პროცესში, ქვეყანაში განხორციელდა ეკონომიკის მართვის პრინციპების დიდი გარდაქმნები და აჭი დაუყუძნა საბაზრო ურთიერთობაზე ორიენტირებულ ეკონომიკის პრინციპებს. საქართველოში ყველა გარდაქმნის ხორციელდება ერთი მხრივ, განსახელმწიფოებრიობისა და პროცეს-საკეთის გზით, ხოლო მეორე მხრივ, მათი კონსოლიდაციის მიმართულებით. ამის შედეგად „ხახელმწიფო საკუთრება გაემიჯნა ხახელმწიფო საკუთრების მართვის ფუნქციებს, ბევრი ხახელმწიფო საწარმოს პრივატიზება განხორციელდა. ის ხახელმწიფო საწარმოები კი, სადაც შენარჩუნდა ხახელმწიფოს წამყვანი წილი, გარდაიქმნა კერძო სამართლის იურიდიულ პირად. ჩამოყალიბდა სრულიად ახალი ორგანიზაციული სამართლებრივი ფორმები: სოლიდური ასახისმგებლობის საზოგადოება, კომენდიტური საზოგადოება, შეზღუდული ასახისმგებლობის საზოგადოება, საქციით საზოგადოება, კოოპერატივები და ა.შ. „სახაზინო საწარმოები“!

მეურნეობის მართვის მართლებამ, მეწარმეობის განვითარებამ, ორგანიზაციების ახალი საორგანიზაციო-სამართლებრივი ფორმების და კერძო ყირმების ფუნქციონირებამ, განაარდა საანგარიშო და მამდინარე ეკონომიკური ინფორმაციის მომხმარებელთა რაოდენობა რაოდენ გარე (კრედიტორები, ინვესტორები, საქმინა პარტნიორები, ხახელმწიფო), ისე შიდა სამეურნეო (მეხაკეთრეები, აღმინისტრაცი) დონეზე ყოველივე ამან კი მოთხოვა მომხმარებელთა ყველა ჯგუფისათვის დასაბუთებელი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად კონკრეტი და საყინანსო მონაცემების უტყუარობისა და სამართლდინების დასაბუთება. ანეთმა მოთხოვნებმა კიდევ უფრო დიდი მნიშვნელობა მანაგა მამდინარე და საანგარიშო ინფორმაციის სისრულეს და მის საკანონმდებლო დოკუმენტო დასაბუთებას. მეწარმეობის დიდი მასშტაბით განვითარებამ, საწარმოების ახალი ორგანიზაციული სტრუქტურების წარმოშობამ და საკუთრების ფორმების მრავალხახელობამ შეცვალა ეკონომიკური მართვის სისტემის პრინციპები და ცხოვერების წყები, ამ პროცესების შედეგად მხოდა ისეთი საქმინარევი, აღმინისტრაცი, რომელიც წინა, ხახეობა ცხოვერებამ კრძონადურ ქმედებად აღიქმებოდა ამასთან დაკავშირებით, რომ კონტროლის ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები დამოკიდებულა ხახელმწიფოს მსწობის, მისი მართვის პოლიტიკური სისტემაზე, კარდინალურად შეიცვალა კონტროლისადმი მისგომის, ფორმირების, მეურნეობის და მისი განმსახელებელი მართგანისებელი პრინციპის შექანისში, რასაც მოქვეი მაკონტროლებელი ორგანოების ტრანსფორმაცია, მათი ფუნქციების გამეჯნა. ამასთან ერთად, საბაზრო ეკონომიკის მართებუდან გამომდინარე, შემოვიდა მრავალი ახალი ცნება და ტერმინი, ხოლო ძველმა კი განსხეებელი მინაარსი შეიოსნა. შეიქნა სრულიად ახალი დამოუკიდებელი სამსახური აუდიტორებისა და აუდიტური ყირმების სახით, რომელნიც ყველა დონის ორგანოს და კერძო სუბიექტს აუცილებელი უტყუარი ინფორმაციით უზრუნველყოფენ. ამ პროცესების დანქარებას ხელი შეუწყო ამ გარემოებაც, რომ არსცხეისა და კონტროლის რაოდენ ფორმები, ისე მეთოდები, რომლებიც მართვის აღმინისტრაციულ-განმკარგელებლის პრინციპებს ეყუენებოდა, რაც კომუნისტური რეჟიმისათვის იყო დამახასიათებელი, სრულიად გამოუხადეგარი აღმოწნა საბაზრო ურთიერთობისათვის. მაკონტროლებელი ორგანოების მისნების ახლებურად განსახლებამ, ბევრი სახალე მოუტანა კონტროლის ინსტიტუტების მართვის პროცესების ოპტიმისაციას და მისი რაოდენ თეორიული, ისე პრაქტიკული საქმინარეში ახალი ნორმატიული ბაისის შექმნაში. რის შედეგად, დღესდღეობით, პრაქტიკაში ნამოყალიბდა მაკონტროლებელ ორგანოთა გარკვეული სისტემა, რომლებიც ახორციელებენ საკონტროლო პროცესურებს საბიუჯეტო და უტყუარი ინფორმაციის მისაძიებლად. ორგანოთა სისტემა, რომლებიც ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის პროცესურებს, ძირითად შემდეგა დაიყოს შიდა და გარე სამეურნეო ორგანოებად.

შიდა სამეურნეო საკონტროლო ორგანოებს განეკუთნება:

- ხარეოსიო კომისია (კონტროლი ხორციელდება სადამყუენებლო დოკუმენტების შესაბამისად მეკატორსეთა (მინარეული) კრების ან საწარმოს აქციონერთა ინტერესების მიხედიო);

¹ ი. ჯობერი „საქართველოს ქადალებების ბაზარი“ თბ. 2003 წ. გვ. 46

- სამეთვალაურეთო საბჭო (კონტროლი ხორციელდება სადამყუენებლო დოკუმენტების შესაბამისად შეპატრონეთა (შინაწილეთა) კრების ან საწარმოს აქციონერთა ინტერესების მიხედვით);

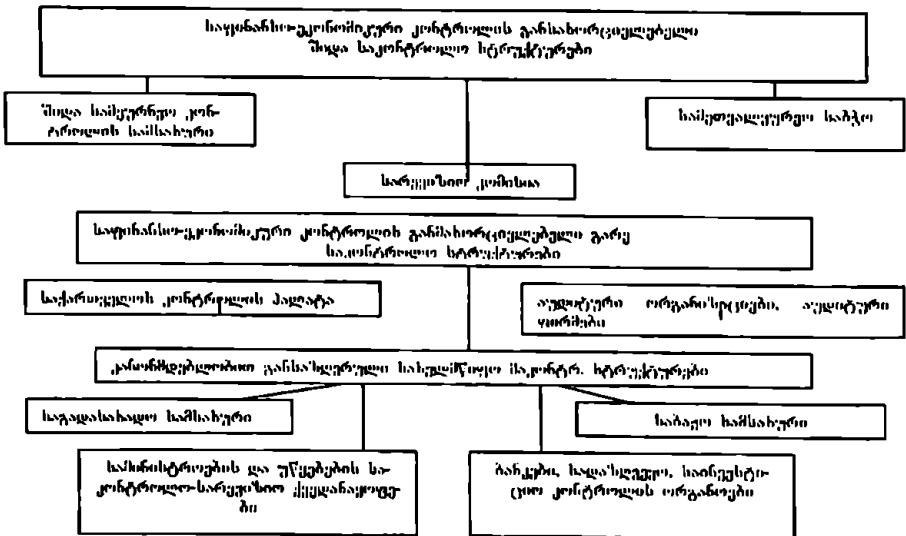
- შიდა საყინანსო (აუდიტის) სამსახურის (კონტროლი ხორციელდება მუდმივად ცალკე მოქმედი სამსახურის მიერ მართვის უმაღლესი რგოლის ინტერესების მიხედვით).

გარე ორგანიზაციებს მიეკუთვნება:

- საქართველოს კონტროლის ქალაქი, აღმასრულებელი ორგანოების კანონმდებლობით მინიჭებული სტრუქტურები, (სამინისტროებისა და უწყებების ფუნქციონირებაში საკონტროლო-სარევიზიო ქვედანაყოფები, რომლებიც ახორციელებენ უწყებაში შიდა საწარმოთა და ორგანიზაციათა ფინანსების შემოწმების საქმიანობას), ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო და საბაგო სამსახურები; ბანკების, სადასდევო, ფასიანი ქაღალდების, საინვესტიციო და სხვა ორგანიზაციების და დაწესებულებების კონტროლის ორგანოები;

- აუდიტორული ფირმები და დამოუკიდებელი აუდიტორები.

სემით აღნიშნული მაკონტროლებელი ყველა სუბიექტი აღჭურვილია გარკვეული უფლებებით და მოვალეობა-ვალდებულებებით, რომელთა ერთობლიობა განისაზღვრება მათი სამართლებრივი სტატუსით, იმედგეროულად მათ ერთიანი მისანი გააჩნიათ - ყველა მეურნე სუბიექტის მიერ საფინანსო-სამეურნეო დისციპლინისა და კანონიერების უსრუნველყოფა. მოცემული სტრუქტურების საფუძველზე საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის პროცედურების განმახორციელებელ ორგანოთა სისტემა წარმოადგება ქვემოთ მოყვანილი სქემის მიხედვით:



დღესდღეობით, საქართველოში კანონმდებლობით არის განსაზღვრული კონტროლის როგორც სუბიექტი, ისე ამ უწყებების განმახორციელებელი ორგანოები, მათი უფლებამოსილებები, წესები და სამართლებრივი სტატუსი, რის საფუძველზეც სამაშულო ეკონომიკის მრავალკუთხედიან დაამკვიდრდა გარკვეული სისტემა, რომელიც ახორციელებს საკონტროლო პროცედურების ინფორმაციის საიმედოობის მოსაპოვებლად, ასეთი სამსახურებია:

შიდა სამეურნეო კონტროლი განსაკუთრებული ადგილი უკავია ინფორმაციის სისრულის და საიმედოობის მოპოვებაში. შიდა სისტემის კონტროლი წარმოადგენს კონტროლის ორგანოებისა და კონტროლის პროცედურების შესრულების ერთობლიობას. ში-

და კონტროლი წარმოადგენს ორგანოს, რომელსაც ნიშნავს საწარმოს ხელმძღვანელობა. მენეჯმენტის, კორპორაციული ინფორმაციის უტყუარობისა და საკონსულტაციო მომსახურების გახალწევად შიდა მომხმარებლისათვის. კონტროლის სისტემა საწარმოსში (ორგანიზაციებში) - ეს დამოუკიდებელი, ობიექტური შემოწმება და კონსულტირებაა, რომელიც საწარმოს (ორგანიზაციის) საქმიანობის გასაუმჯობესებლად არის მიმართული. შიდა კონტროლი ეხმარება ორგანიზაციას მიადვიოს დასახულ მიზნებს, უსრუწველად მართვის პროცედურების ხარისხის სისტემატური ამაღლება. შიდა კონტროლის ორგანიზაციის მეტოფიტის შემუშავება ორგანიზაციის მმართველობით ეყვლება რგოლში, ორგანიზაციის აღმინისტრაციული აპარატის დახმარების მიზნით. მსოფლიო პრაქტიკაში, შიდა სამკურნალო კონტროლი ძალიან გავრცელებული და მიღებული პრაქტიკაა და იგი მისწეულია მართვის ფუნქციების ერთ-ერთ ძირითად ინსტიტუტად. პრაქტიკა ცხადყოფს, რაც უფრო რთულია საწარმოს საორგანიზაციო სტრუქტურა, მითუფრო მთავალი უნდა იყოს შიდა კონტროლის სისტემა, რადგან იგი არის მენეჯმენტის იარაღი, რომელიც გამაოთხელებს საქმარისი რწმუნებისათვის, რომ ორგანიზაციის მიზნები მიღწეული იქნება. პრაქტიკული სარგებელი შიდა კონტროლის სამსახურის ეყვლება ცალკეული ორგანიზაციისათვის განსხვავებულია, ხოლო საზოგადო ასპექტი მისი შექმნის მიზანშეწონილობისა, მდგომარეობს შემდეგში:

- ის საშუალებას აძლევს აღმინისტრაციას განწიოს კუიექტური კონტროლი ორგანიზაციის ატორინომურ ქვეგანყოფილებებზე;

- მათ მიერ ნატარებული მიზნობრივი საკონტროლო შემოწმებები ან ანადისი საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს საწარმოს უფექტურობის ახამალელებელი რეზერვები და განისაზღვროს ეყვლება პრიორიტეტული მიმართულებები ორგანიზაციის განვითარებისათვის.

განსაკუთრებულ რადის ასრულებს შიდა კონტროლის სამსახური, საბანკო სისტემაში, რომელიც ბანკის საქმიანობის გასაუმჯობესებლად არის მიმართული. მაგალითად, საქართველოს ეროვნულ ბანკში შიდა კონტროლი სამსახური, რომელიც ახორციელებს რეკლამულ დოკუმენტურ რევიზიებს, ბანკის იმ დაწესებულებებისა და ცალკეული ქვეგანყოფილებების საფინანსო-სამკურნეო საქმიანობის შესწავლის გზით, რომლებსაც დამოუკიდებელი ბალანსი გააწიანთ, აგრეთვე მისინობრივი შემოწმების გზით, იძის დასადგენად, როგორ ასრულებენ ცალკეულ ფუნქციებს და ცალკეულ ოპერაციებს, როგორ ხორციელდება სხვა სორმაციული აქტები (შიდა ინსტრუქციების და დებულებების ჩათვლით), რომლითაც რეკულირდება მათი საქმიანობა, შესამოწმებელი ბანკის საფინანსო და სხვა ინფორმაციის შესაბამისობა რეალურ ვითარებასთან. ამ შემოწმების დროს გათვალისწინებულია, რომ შემოწმებლებმა უნდა დაიცვან ერთგული ბანკის ინტერესები და დაეხმარონ მათ უკეთ შეასრულონ დაკისრებული მოვალეობა.

სარევიზო კომისია და სამეთვალყურეო საბჭო წარმოადგენს საწარმოს დამოუკიდებელია მიერ არჩეულ ორგანოს, რომელმაც პერიოდულად კონტროლზე უნდა აიყვანოს საწარმოს აქტიუებისა და ვალდებულებების შენარჩუნების შემოწმება, ასევე კონტროლი საწარმოს მართვის ფუნქციების. ეს ორგანოები აქტიურად მინაწილეობენ გარე მკონტროლებელი ორგანოების მიერ განსორციელებულ შემოწმებებში და მათთან ერთად მინაწილეობენ შემოწმების შედეგად გადაწყვეტილების მიღებაში.

საკართველოს კონტროლის პალატა - სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის კონსტრუქციური ორგანო, რომელიც წარმოადგენს ქვეყანაში სახელმწიფო-საფინანსო კონტროლის განმახორციელებელ უმაღლეს ორგანოს და მისი საკონტროლო უყვლე ბამოხილება. მისი კომპლექსციის ფარგლებში ერცელებდა საკანონმდებლო, აღმასრულებელ და სასამართლო ხელისუფლების ეყვლება ორგანიზაცია, მმართველობით ადგილობრულ ორგანიზაციებზე, საქართველოს ეროვნულ ბანკზე, აფხაზეთის და აჭარის რესპუბლიკებისა და სხვა ტერიტორიული ერთეულების სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოებზე.

კონტროლის პალატა უფლებამოსილია შეამოწმოს ნებისმიერი ფისიკური და იურიდიული პირის საქმიანობა, მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია საბიუჯეტო ან საეკონომიკური ფონდების ეუთვილი თანხების მიღებასთან, გადასაცხვასთან ან სხვაგვასთან, რაიმე ფორმით სახელმწიფო საკუთრების გამოყენებასთან ან მის მართებასთან, აგრეთვე იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია მათთვის საგადასახადო, საბანკო ან სხვა სახის შეღავათების მინიჭებასთან, კონტროლის პალატა თავისი უყვლე

ბაზილიკების ფარგლებში ახორციელებს საფინანსო დარღვევათა პრევენციას, ამოწმებს და აფასებს საბიუჯეტო სახსრების როგორც შემოსავლების, ისე მათი გამოყენების კონონორებას, მიზანშეწონილობას და ეფექტიანობას. ამ ამოცანების გადაწყვეტის მიზნით, საქართველოს კონტროლის პალატა „კონტროლის პალატის შესახებ“ კანონის საყუქველს;

ა) აკონტროლებს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის, ავტონომიური რესპუბლიკების და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტის სახსრების ხარჯვის კანონიერებას, მიზნობრიობას და ეფექტიანობას;

ბ) აკონტროლებს სახელმწიფო ვალებს, უცხოური სახელმწიფო კრედიტებისა და ხესხების გამოყენების კანონიერებას, რაციონალობასა და ეფექტიანობას, სახელმწიფო კრედიტების გაცემას;

გ) აკონტროლებს სახელმწიფო საკუთრების გამოყენების ეფექტურობასა და მიზანშეწონილობას;

დ) სწავლობს და აანალიზებს საბიუჯეტო პროცესში გამოვლენილ დარღვევებს, დადგენილი საბიუჯეტო მანქნებლებიდან გადახრას და წარადგენს წინადადებებს ამ დარღვევებისა და გადახრების აღმოსაფხვრელად;

ე) აყისებს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავალსა და ხარჯვის ნაწილების საყუქველიანობას;

ვ) აკონტროლებს სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრების მოძარობის კანონიერებას და დროულად გადარიცხვას საქართველოს ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში;

ზ) საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით ატარებს ექსპერტიზას და იძლევა დასკვნებს იმ საქანონმდებლო და ნორმატიული აქტების პროექტებზე, აგრეთვე იმ პროგრამებზე, რომელთა დასაფინანსებლად განსაზღვრულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრების გამოყენება ან რომლებიც გაქვენას ახდენს ამ სახსრების ფორმირებაზე.

კონტროლის პალატის მიერ განხორციელებული შემოწმების შედეგებზე გამოიცემა მითითებები, (დადგინდება), რომლებიც ითვალისწინებენ გამოვლენილი დარღვევების გადაჭრებულად აღმოფხვრისათვის კონკრეტული ღონისძიებების განხორციელებას, დამნაშავე პირთა დასჯის სხვადასხვა სომების მიღებას.

კონტროლის პალატა საქართველოს მთავრობის მიერ საქართველოს პარლამენტში სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების შესახებ ანგარიშზე პარლამენტს უდგენს მოხსენებას ამ ანგარიშის თაობაზე. გარდა ამისა, კონტროლის პალატა საქართველოს პარლამენტს მიმდინარე წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების მიმდინარეობის შესახებ, საქართველოს მთავრობის მოხსენებასთან ერთად წარადგენს თავის მოხსენებას.

კონტროლის პალატა არის დამოუკიდებელი თავის საქმიანობაში და ანგარიშვალდებულია პარლამენტის წინაშე, მისი უფლებამოსილება, ორგანიზაცია, საქმიანობის წესი და დამოუკიდებლობის გარანტია განსაზღვრულია საქართველოს კონსტიტუციით, კანონით „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ და სხვა საქანონმდებლო აქტებით.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო „საბიუჯეტო უფლებამოსილების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად ახორციელებს სახელმწიფო საფინანსო სახსრების როგორც ხარჯვის, ისე შემოსავლების ოპერატიულ კონტროლს. ამ მისნების მისაღწევად, ფინანსთა სამინისტროში გარდა შიდა უწყებრივი საფინანსო კონტროლის სტრუქტურული ქვედანაყოფისა, შექმნილია საგადასახადო და საბაჟო დეპარტამენტები, რომლებიც ახორციელებენ კონტროლს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ნაწილზე. ამ მისნის მისაღწევად ფინანსთა სამინისტროს ევალება ამ უწყებების საქმიანობის მართვა, კოორდინაცია და მათ მიერ საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის განხორციელებისათვის ოპერატიული კონტროლის დაწესება, შესაბამისი პროგრამებისა და კონცეფციების შემუშავება და მათი განხორციელების ორგანიზება, აქტიურ მარკებთა დაკავშირებული პროცესების რეგულირება და მართვა, ანუ სამინისტროს ძირითადი ამოცანებია საგადასახადო და საბაჟო პოლიტიკის შემუშავებაში მონაწილეობა და ამ პოლიტიკის განხორციელება, საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის საყუქველსე საგადასახადო შემოსავლების (მ.შ. სახელმწიფო ბიუჯეტში კონსოლიდირებული ბიუჯეტტარემე ფონდების) სრული აკრეფის უზრუნველყოფა. ბიუჯეტში გადასახადების ამოღების სისწორესა და თავისდროულობაზე კონტროლი ხორციელდება საგადასახადო და საბაჟო სამსახურების მიერ, რომლებიც ასუსხისმგებლნი არიან სახელმწიფო ბიუჯეტის საგადასახადო შემოსავლების გეგმის

შესრულებაზე ამ ფუნქციებისა და ეკონომიკურ სფეროებში დანაშაულის მოკლევადისა და წინასწარი გამოსიების განხორციელების მიზნით შექმნილია ფინანსური პოლიცია.

საგადასახადო დეპარტამენტი - არის ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება, რომელიც წარმოადგენს ცენტრალური აპარატისა და საგადასახადო ინსპექციებისაგან შემდგარ ერთიან ცენტრალიზებულ სისტემას და იგი უსრულებს საქართველოს ტერიტორიაზე საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვას და შესრულების კონტროლს. საგადასახადო სამსახური თავისი კომპლექსური ფარგლებში ორგანიზებას უწევს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულ გადასახადების და მის კომპლექსურად მოკეთებულ სხვა გადასახადების აკრეფას და შესაბამის დონის ბიუჯეტში მათ დროულად და სრულად შეტანას, რომლის შესრულების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო სფეროში ახორციელებს საქონლის (მომსახურების, სამუშაოების) აღრიცხვას, მონიტორინგს, დაბეგვრას, მოქმედი კანონმდებლობის საფუძველზე იღებს გადაწყვეტილებებს და გამოსცემს მითითებებს, რომელთა შესრულება საკვალზედგა საგადასახადო ორგანიზებისათვის. ამავდროულად ახორციელებს გადასახადებზე საგადასახადო კონტროლს, კონტრინაციას უწევს საგადასახადო ორგანიზების მიერ გადასახადის გადასხედლის მიმართ ვახარებელი იძულებითი გადახდების დონის დაცვას.

საბაჟო დეპარტამენტი - არის სამართალდამცემი სტატუსის მქონე ორგანო, რომელიც შუღის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საქვეუწყებო დაწესებულების სახით, რომლის ძირითად ამოცანას წარმოადგენს: საბაჟო საქმის ორგანიზება; კომპლექსური ფარგლებში საქართველოს ეკონომიკური სუვერენიტეტის და ეკონომიკური უსაფრთხოების დაცვა; საქართველოს საბაჟო პოლიტიკის სამართლებრივი, ეკონომიკური და ორგანიზაციული მექანიზმების განხორციელების და სრულყოფის მექანიზმის შექმნა და მისი შესრულების უსრულებელიყო; ორგანიზებას უწევს საბაჟო გადასახადების, სხვა მუსაკრებლების და გადასახადების დარიცხვა-ამოღებას და შესაბამის ბიუჯეტში მათ დროულად და სრულად აკუმულირებას; უსრულებს საქართველოს საბაჟო სახლევარზე საქონლისა და სტრანსპორტო საშუალებების გადაადგილების და სამუშაო საქმიანობის სტიმულირებისათვის უსრულებელიყო; საბაჟო რევიზიის კომპლექსურ გამოყენებას; ორგანიზებას უწევს საქონლისა და სტრანსპორტო საშუალებების საბაჟო გაყვარებას; ახორციელებს საბაჟო პროცედურების გამარტივებას, ტვირთბრუნვის გასრდას; სხვა სამართალდამცემი ორგანიზებთან კოორდინაციაში შეიმუშავებს საბაჟო კონტროლის სისტემას, საბაჟო ინფრასტრუქტურის და საქართველოს საბაჟო სახლერის დაცვის დონის დაცვას; ორგანიზებას უწევს საქართველოს საბაჟო სახლევარზე ცალკეულ სახეობათა საქონლისა და სტრანსპორტო საშუალებების, სტრატეგიული და საქართველოს ინტერესებისათვის სხვა ხასიოციხლო მნიშვნელობის მასალების, შედარებითების და კულტურულ ფასეულობათა გადაადგილების წესების დაცვას; ამ ფუნქციების განსახორციელებლად საბაჟო აერთიანებს საბაჟო დეპარტამენტის ცენტრალურ აპარატს, რეგონულ საბაჟო ორგანოებს, საბაჟო გადასიღვაზე შედარებითებისა და დაცვის სამსახურს და საბაჟო დაბორატორიას. დეპარტამენტს ხელმძღვანელობს თავმჯდომარე, რომელსაც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარდგინებით თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს საქართველოს პრეზიდენტი.

ფინანსური პოლიცია - რომელიც არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების სტატუსით შემაჯობი სახეობად საქონლისა და ფინანსურ გამოსიების, აგრეთვე კანონმდებლობით მის კომპლექსურად მოკეთებულ სხვა ფუნქციებს. ფინანსური პოლიციის მისნები და ამოცანებია: ეკონომიკური დანაშაულის სფეროში პრევენციული საქმიანობა, მოკლევადი და წინასწარი გამოსიების სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით და სხვა ნორმატიული აქტებით მინიჭებული უფლებამოსილების საფუძველზე, საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის და კორუფციული გარბობების პრევენცია, გამოიღვნა და აღკვეთა.

სამინისტროებსა და უწყებებში ფუნქციონირებადი საკონტროლო-სარევიზიო ქვეგანყოფილებების მოკლევადის წარმოადგენს სისტემაში მკონტროლებელი ფუნქციების იმპლემენტაციის და პროფესიული დონეზე განხორციელება. ასეთი ქვეგანყოფილებების საბაჟო რევიზიის მკაფიოდ გამოხატულია ორგანიზაციებში, რომლებშიც მართვის სისტემა

აგებულა უფრო სტრუქტურულად და მის ძირითად მიზანს წარმოადგენს სარკეისო ორგანიზაციის საქმიანობის მიზანშეწონილობისა და დასაბუთებულობის შემოწმება იმ ხარჯებით და მეთოდებით, რომლებითაც ხასიათდება რეეისია. ამ ქვეგანყოფილების მუშაობა მუშაობის რეკლამირებს ადგენს ორგანიზაციის ხელმძღვანელი და მისი უფლებებები და მოვალეობები განუკრილია თანამდებობითი ინსტრუქციებში. რეეისორები თავის საქმიანობას ახორციელებენ საჯარო დაწესებულებასთან დადებული შრომითი ხელშეკრულების შესაბამისად და ანგარიშვალდებულნი არიან შესაბამისი საჯარო დაწესებულებების ხელმძღვანელების წინაშე. ასეთი საკონტროლო-სარკეისო ქვეგანყოფილებების შექმნა მნიშვნელოვანია დიდი და საშუალო ორგანიზაციებისათვის, რომლებიც ხასიათდებიან სტრუქტურული სიროფლით და საქმიანობის მრავალფეროვანი სახეობებით. კონტროლის ამოცანა ყველა ცალკეული ორგანიზაციისათვის საქმიანობის სუფროდან გამომდინარე განსხვავებულია, თუმცა მიზანი ერთია, რომ რეეისიამ მოიცვას საფინანსო კონტროლის სუბიექტის მიერ საჯარო დაწესებულების გაწეული ხარჯების დოკუმენტაციის, საფინანსო აღრიცხვისა და ანგარიშგების, კონთან, უფლებამოსილი პირის (ორგანიზაციის) შესაბამის გადაწვეტილებებთან, სახელმწიფო საფინანსო სტანდარტებთან შესაბამისობის და სახსრების გამოყენების ეკონომიკური მიზანშეწონილობის - ვეკტიანობის დადგენა. აღნიშნული მონაცემების ანალიზის შედეგად ელინდება რეეისორებელი ორგანიზაციის ვეკტიურობის ახამადგებელი რეკრებები და განისაღერება ყველაზე პროორტეტული მმართულებები რეეისორებელი ორგანიზაციის უკუთუნქციონრების მისნათ. რეეისიით დგინდება თანამდებობის პირთა პასუხისმგებლობა, რადგან რეეისიის შედეგად შეისლება მოსოებელი იქნეს ისეთი მასალები, რომლებიც იძლევა საფუძველს ხელმძღვანელის დაკვერული თანამდებობის შესაბამისობის თაობაზე გადაწვეტილების მისაღებად, მისი მატერიალური და სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობის შესახებ.

საბანკო, სადაზღვეო, საინფორმაციო, ფასიანი ქაღალდების უწყებები - რომლებიც დაინტერესებული არიან ინფორმაციის უტყუარობის მაღალი ხარისხით, თავიანთი უფლებების ვარგულში ასრულებენ ფინანსური კონტროლის ფუნქციებს, რომლებიც უპირველეს ყოვლისა, იცავენ რეორც თავის, ისე სახელმწიფო ინტერესებს. ამ ორგანიზაციათა მიერ გამოყოფილი მაკონტროლებელი პირები (რეეისორები) ახდენენ ობიექტურ შეფასებას და საკონსულტაციო საქმიანობას, რომელიც გათვალისწინებულია ორგანიზაციის საქმიანობის გასაუმჯობესებლად. ისინი არამარტო ავლენენ საქმიანობაში უკანონობის, არაფექტიურობის ფაქტებს, ამასთანავე ეხმარებიან მისნის მიღწევაში სისტემური, დისციპლინირებული მიდგომით, რისკის მართვის პროცესების ეფექტიურობის გაუმჯობესების გზით. ამასთან ერთად, პრაქტიკა მოწმობს ყველა შემთხვევაში ჩამოთვლილი ორგანიზაცია მეტწილად შემთხვევაში მისიწრაფვის შემდგომი კონტროლის განსახორციელებლად, მთუხდაკად იმისა, რომ წინასწარ და მიმდინარე კონტროლის ეფექტიურობა ბეერად უფრო მაღალია, უფრო შედეგიანია, ყიდრე შემდგომი კონტროლის.

აუდიტური ფორმები და ინდივიდუალური (დამოუკიდებელი) აუდიტორები წარმოადგენენ დამოუკიდებელი ფინანსური კონტროლის განმავითციელებელ არასაუწყებო სტრუქტურასა და იგი არ ცვლის სახელმწიფო კონტროლს, თუმცა მის ძირითად სუბიექტებად გველინიებიან უპირველეს ყოვლისა, არასახელმწიფო ეკონომიკური სუბიექტები (ორგანიზაციები, საწარმოები), რომლებიც არ შედიან ქვეყანაში არსებულ სამინისტროებსა და უწყებებში და ამ მიხედვის გამო არ არიან დაქვემდებარებული საუწყებო კონტროლს. სახელმწიფო კონტროლისაგან განსხვავებით, აუდიტორი ასრულებს პირიქელის, კონსულტანტის, სპეციალისტის დახმარების ფუნქციებს, რომლებიც ამუშაებენ და იყენებენ საბუღალტრო ფინანსურ ინფორმაციას. აუდიტორი არამარტო აფასებს საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობას, არამედ დაშეებელი შეცდომების გამოჩენებასაც უწყობს ხელს. ასწორებს მათ და რეკომენდაციის იძლევა ანგარიშგების ისეთი სასტების შესაქმნელად, რომელიც მაქსიმალურად ააცილებს შეცდომებს. ყოველივე ამით კი დაინტერესებულნი არიან საწარმოს სამურნეო პროცესის მონაწილეები, უპირველეს ყოვლისა, საწარმოს მენეჯერი, რომლისათვის ძალიან მნიშვნელოვანია მის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ეფექტური შეფასება. გარდა ამისა, საწარმოს მფლობელების და აქციონერების ინტერესშია, გათვონ ბიზნესში დაბანდებული ხასრების ეკონომიკური რისკი და მისი დაკარგვის რისკის ხარისხი, მოწოდებლებისათვის მიწოდებულ ფასეულობათა და შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურების პერსპექტივა, კრედიტორებისა და ინვესტორებისათ-

ვის გაცილებული კრედიტების დაბრუნების რისკის შეფასება. საწარმოს ეყვლება ამ ასპექტის შეფასების მეთოდები და მათზე ინფორმაციების პროცედურების მოსოუების მეთოდები შე- მუშაეებულა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ და ეწოლება აუდი- ტის თყიციალური ტექნიკური დოკუმენტები (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების), რომელთა გამოყენება აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების დროს (აუდი- ტის არსი, მისი რეგულირება, პროცედურები და მასთან დაკავშირებული საკითხები განხ- ილულია ქვემოთ ცალკეულ თავებში).

აუდიტი განსხვავდება რევიზიისაგან, თავისი არსითაც, დოკუმენტაციის შემოწმების- ადმი მიდგომით, დამკვეთთან ურთიერთობით, შემოწმების მიდგომებით მომხადებული დასკვნების მიხედვით (აუდიტისა და რევიზიის სხვაობა განიხილულია ცალკე თავში). არსებობს ასრი, რომ აუდიტის ცნება გაცილებით ფართოა, ვიდრე რევიზია, კონიდან აუდიტი უსრუენელები არამარტო ყინანსური მანეენებლების დადასტურებას, არამედ, რაც არანაკლებ მნიშენელებიანია, წინადადებების შემუშაეებას სამუერსო საქმიანობის ოპტიმიზაციის თობაზე, ხარჯების რაციონალიზაციის და შოგების გაზრდის მიზნით. სა- გულისხმია, როგორც კონტროლის პრაქტიკამ აჩენა, სახელმწიფო ყინანსური კონ- ტროლის ორგანიზები, დამსუკადებული აუდიტორები და აუდიტური ორგანიზაციები კონკრეტუტები ეს არ არიან, არამედ პირიქით, კვალაციური და კეთილსინდისიერი აუდიტო შეისილება თყოს შემობაში საფუელთან დამხმარე სახელმწიფო კონტროლის ორგანიზების და მოახდინოს მნიშენელოვანი პოსიტიური სეკაელენა საქმეის ექსტერნობის გაზრდაზე, მათი ფუნქციების და მით წინაშე დამშული ამოცანების შეს- რულების სრულყოფასე და ხარისხზე.

კონტროლი მმართველობითი საქმიანობის განსხვავებულ სახეს წარმოადგენს, რომლის ფორმები ხასიათდება შინაარსის ერთგვაროენებით, მოსანიმირთულებით და განხორ- ცილებების ხერხების სხვადასხვავარობით. საბასრო ურთიერთობათა განყთარების პი- რობებში, საკუთრების სხვადასხვა ფორმის მქონე სუბიექტების წარმომადგენთან კონ- ტაქტით კონტროლის ორგანიზების სისტემა იბულებული გახდა შეეყვალა კონ- ტროლის, როგორც ფორმები, ისე მისდამი მიდგომის წესები, ყოველივე ამის შეეყვად კონტროლმა ეკონომიკური დისციპლინების სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი დაიკაეა და ძირითადად დაეყუენა შემოწმების პროფესიონალიზმის და გამოცადლებას, შესამწო- მებული ობიექტის საქმიანობის აქტიუიური საკითხების ცოდნას, მოქმედი კანონებისა და საინსტიტუტული ნორმატიული აქციების გამოყენების უნარს. ყოველივე ამან ეს მითხვავა, კონტროლის განმახორცილებელი პირის მიმართ მოსხონების გაზრდა, კერისდ ეს პირები კარგად უნდა ერკეოდნენ კონტროლის განხორციელებას როგორც მეთოდებში, ისე თყონაში, ხოლო მისა სტრატეგია უნდა ითვალისწინებდეს არსებული პრობლემების გამოეუნას და გადაწიქტის უფრო ადრე, ვიდრე ისინი სერთსულე სახეს მოადგენ. ამ მოსხონებთან გამომდინარე, უდავოა, რომ კონტროლის დია.პასანი ერთობ ფართოა, ხოლო ამ ყუნქციების განხორციელებას მკლადი დონის როგორც პროფესული განათ- დება, ისე პრაქტიკული გამოეილება ესპორიება და რაც მთავრია, თყ უნდა ყდობდეს დოკუმტკურ მეთოდურ-თყორული ასროენების პრინციპებს, ხერხებს და მსონობითე მუშაობის უნარს, ანუ შემოწმებელმა თყორის საშუალებით პრაქტიკული წესების მო- ქმელებით და გამოყენებით უნდა ასახოს სინამდელი, ხოლო სხვადასხვა მეთოდების გა- მოყენებით მოახდინოს მოელებათა ურთიერთდაკავშირება – ეყვლა ამ პროცესმა ეს უნდა უსრუენელები სამუერსო სუბიექტის საქმიანობის ეკონომიკურ და ტექნიკურ მხარეებს შორის, აგრეთვე, ყინანსურ და საწარმოს მანეენებლებს შორის ურთიერთკავშირების შეს- წაელისადმი კომპლექსური მიდგომა, კონტროლის ასეთი ხერხები და საშუალებების დაკ- ვირება, შედარება, ანალიზი, ინენტარისაცია და სხვა, რომლებიც ორგანიულად არიან ერთმანეთთან დაკავშირებული და დასაბუთებული დასკვნების მიდების საშუალებას იძლეეა.

კონტროლის განხორციელების ერთ-ერთი (ხშირ შემთხვევაში საყვალდებული) მეთო- დია ყულადი ხასხრების, ხასაქანდლომატურიალური ფასეულობების, ანგარიშებისა და ბალანსის სხვა მუხლების ინენტარისაცია და მათი აღრიცხვის მონაცემებთან შესდარება, რაც კონტროლის მკლად დონეზე განხორციელების საიმედოობის გარანტიის პირიბაა. ინ- ენტარისაცია, რევიზიის ნატარების შემადგენელი ნაწილია, თყმა თყ კონტროლის და- მსოულებელ ყორმას წარმოადგენს და რევიზიის პროცესის ერთ-ერთი ეყვლასე აქტიური

საშუალებება. ანუ ინვენტარიზაცია კონტროლის (რევიზიის) ერთ-ერთი ხერხია და ნიშნავს ორგანიზაციის (საწარმოს) მატერიალური და ფულადი საშუალებების აღწერას, მათ ნატურალური ფორმით შემოწმებას და საბუღალტრო ჩანაწერების მონაცემების საფუძველზე გამოყვანილ ნიშნებთან შეიბრისპირებას. ბუღალტრული აღრიცხვა ზუსტად უნდა ასახავდეს ორგანიზაციის (საწარმოს) სამეურნეო სახსრებისა და მათი წყაროების მდგომარეობას, ეს კი მოითხოვს სააღრიცხვო ჩანაწერების სისტემატურ შემოწმებას არამარტო ბუღალტრული დოკუმენტაციის მიხედვით, არამედ ამ დოკუმენტაციის მონაცემების რეალურ სინამდვილესთან შედარების გზითაც. ბუღალტრული აღრიცხვა მხოლოდ მაშინ ნათელია სწორად, როდესაც მის მიერ დოკუმენტურად ასახული სამეურნეო ოპერაციებით და აქედან გამომდინარე ნაშთები ზუსტად შეესაბამება ნატურალური ფორმით არსებულ ნაშთებს, თუქცა მიხედვლობაში უნდა მივიღოთ იმიც, რომ სოფჯურ მონაცემებსა და ფასეულობათა ფაქტურ რაოდენობას შორის ადგილი აქვს სხვაობას, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას მაშინ, როდესაც ბუღალტრულ აღრიცხვას არ შესწევს დროულად გაუქმობის ფუნქცია სამეურნეო ოპერაციების, ან ადგილი აქვს ბოროტმქმედების ჩადენის ფაქტს, ან შექცობით აღრიცხვა მატერიალურ ფასეულობათა მიღება-გაცემა, ან რაღესაც თეთი სააღრიცხვო ჩანაწერებში დაშვებულია შეჯდომები.

ინვენტარიზაცია ტარდება: სამეურნეო წლის ბოლოს, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა გადაფასებისას; ერთი მატერიალური პასუხისმგებელი პირის მქორესე ფასეულობათა გადაცემისას; ბრიგადული პასუხისმგებლობის შემთხვევაში, როდესაც მისი შემადგენლობიდან გადის თუნდც ერთი წყური, შევბულებაში წასვლისას; ხანძრის ან სტრუქტური უბედურების შემდეგ; რევიზიის ნატარებისას, ძარცვის, ქურდობის ან სხვა ბოროტმქმედების ფაქტების შემთხვევაში, სასამართლო-საგამომძებლო ორგანოების მოთხოვნით, აგრეთვე ტათ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მოთხოვით. ინვენტარიზაცია, როგორც წესი, ტარდება ორგანიზაციის (საწარმოს) კუთვნილი ფასეულობების გამოთვლის, დათვლის და აღწერის მეშვეობით. მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია იყოფა სამ ძირითად ეტაპად:

პირველი - ეს არის მატერიალურ ფასეულობათა ნატურალური ოდენობით გამოფლინება, დათვა და აღწერა (ამ დროს დგება სპეციალური საინვენტარიზაციო უწყისები და აღწერის ნუსხები), ამ ეტაპს ნაშთების მოხსნის ეტაპი ეწოდება;

მეორე - ეს არის გამოფლინული, დათვლილი და აღწერილი ფასეულობების შეფასება თაუდაიორული ან შეცვლილი ღირებულების მიხედვით;

მესამე - ეს არის ფაქტურად გამოფლინული ნაშთებისა და იმ ნაშთების შეჯგურება, მათ შორის არსებული განსხვავების განსაზღვრა, რაც ასახულია ბუღალტრული აღრიცხვის არგარმგებაში. ამივე ეტაპზე ხდება არსებული სხვაობების მიხედვების დადგენა, რასქც დგება განსაკუთრებული შედარებით უწყისი, რომელიც მიზნად ისახავს დაუბრისპირის ერთმანეთის ინვენტარიზაციისა და აღრიცხვის მონაცემები, დაადგინის მათი თანაშემიერება, დანაკლისები ან სეღმეტობა.

საინვენტარიზაციო კომისიის დანიშნვა ეველა ცალკეულ შემთხვევაში ფორმდება წერილობითი განკარგულებით, რომელშიც აღინიშნება კომისიის შემადგენლობა, ინვენტარიზაციის ობიექტი (მოცულობა), მისი დავებისა და დამთავრების ვადები. საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობა განისაზღვრება შესამოწმებელი ობიექტების მიხედვით (თათოველ ობიექტზე ინიშნება ცალ-ცალკე).

საინვენტარიზაციო კომისია მოვლავა შემოწმოს მატერიალურ პასუხისმგებელ პირზე რიცხულ ფასეულობათა ფაქტური ნაშთები, საჭრნლის შენახვის პირობები, პირადად შემოწმოს საჭრნლის (ფასეულობის) არსებობა, მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების არგარმგების მდგომარეობა, მინაწილეობა მიიღოს ინვენტარიზაციის შედეგების განსაზღვრაში. საინვენტარიზაციო კომისიები (პირველ როგვი, მისი თავმჯდომარე) პასუხს აგებენ ინვენტარიზაციის დროულად, ხარისხიანად და სწორად ნატარებასზე აღწერის ნუსხაზე ფაქტური ნატურალური ნაშთების მიხედვით შესამოწმებელ ფასეულობათა შესახებ მონაცემების სრულად და სწორად შედგენასზე, მათზე ფასების სისწორესზე, თანხების დაჯამების სისუსტესზე, ინვენტარიზაციის მასალების გაფორმების სისწორესზე. საინვენტარიზაციო კომისიის წევრები დანაკლისების, დატაცებებისა და დაფლანგების მიქმალვის მიზნით აღწერილობით ნუსხაში წინასწარი განსრახვით (ან დაუდგერობის შედეგად) არასწორი მონაცემების შეტანისათვის, აგრეთვე მატერიალურ პასუხისმგებელი პირების

სტყეური განაცხადი ან მხოლოდ სადაეთრო მანაწერების საფუძველზე ნატურალური ნაშაების ინგენტარიზაციის რუსხაში მათი გადათელის (გადაწონის) გარეშე შეტანასათის ქასუსი აგებენ სისხლის სამართლის წესთ.

იმ შემთხვევაში, თუ ინგენტარიზაცია ერთ დღეზე მეტხანს გრძელდება, აგრეთვე სადილის შესვენების პერიოდში, ინგენტარიზაციის ყველა მონაწილემ ერთად უნდა დატყეოს სადგომი, დაეკონ იგი ორი სხედასხვა საკეტით, რომლის გასადებები გადაეკებათ კომისიის თავმჯდომარეს და მატერიალურ პასუხისმგებელ პირს. შედგენილ საინგენტარიზაციო რუხებს ტოვებენ სადგომში, დაეკით კარადაში, რომელიც დასუქება კარადის გასადებები რჩება მატერიალურ პასუხისმგებელ პირს, ხოლო ლუქის დასახნელი ბუჭდი საინგენტარიზაციო კომისიის თავმჯდომარეს. ინგენტარიზაციის დაწყებისთანავე უნდა შეწყდეს ფასეულობებთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, სადგომში, სადაც ინგენტარიზაცია ტარდება, გარეშე პირები არ დაიშვებიან.

საწყობებში, ბაზებში, სასუბრაფებში, სადაროში, არსებული საქონლის, ნედლეულის, საწარმოების მასალების, მსა ნაკეთობების, ფულადი საშუალებების ფაქტური ნაშთების შემოწმების დაწყებამდე, საინგენტარიზაციო კომისია მოვალეა:

ა) დაბეჭდოს ყველა სათაესო, სასუბრაფო, სადარო, ფასეულობათა შესახახი სხვა ადგილები, სადაც ცალკე შესასყელეთა და გასასყელეთა, ხოლო სადაროში ინგენტარიზაციის დაწყებისთანავე აუცილებლად გადათავალის ნაღდი ფულის ნაშთები და შეუდაროს იგი სადაროს წიგნის ნაშთებს მოცემული დღისათვის;

ბ) შეამოწმოს საწარმო-საწარმო ხელსაწყოებზე (სასწორები, გირები, საწარმოები (მეტრები) და ა.შ.) დამდის ეადების დაცვა და მათი მოქმედების სისუსტე;

გ) დაილაგოს ფასეულობა ადგილად დასათყელად რიგებად;

დ) ერთად მოუზაროს თავი სხედასხვა ადგალზე მყოფ ერთგვაროვან საქონელს, რომელიც ორიცხება მატერიალურ პასუხისმგებელ პირს;

ე) ცალკე გადაწვოს წუნდებული და სრულიად უგარგისი საქონელი;

ინგენტარიზაცია იწყება იმით, რომ საინგენტარიზაციო კომისიის თავმჯდომარე მოლარეს ჩამოართმევს სადაროს უკანასკნელ ანგარიშს, ხოლო მატერიალურ პასუხისმგებელ პირებს - უკანასკნელ ფულად სასაქონლო ანგარიშს, აგრეთვე ინგენტარიზაციის მომენტისათვის ფასეულობათა შემოსაყელისა და გასაყელის დამადასტურებულ ყველა გასამართლებულ საბუთს, ინგენტარიზაცია უნდა ჩატარდეს მოცემულ სათაესოში საქონლის განლაგების მიხედვით, თანმიმდევრულად. ინგენტარიზაციის დროს დატყებულთა ფასეულობათა ერთი ადგილიდან მეორეში, აგრეთვე ერთი ნაკებობიდან მეორეში გადატანა.

ინგენტარიზაციაში საყლებით რომ გაამართლოს თავისი დანიშნულება, იგი უნდა ხორციელდებოდეს ხარისხიანად და დადგენილი წესების უპირობო დაცვით, უნდა გამოთყუდოს ინგენტარიზაციის ფაქტურად არსებული ნაშთების შემოწმების გარეშე ფორმალურად სატარება.

მატერიალურ ფასეულობათა ინგენტარიზაციის ჩატარებით ხორციელდება კონტროლირება ორგანიზაციაში ნატურაში დათყალიბება, მათი ფაქტური მდგომარეობის ანუ ფაქტობრივი მონაცემების საფუძველზე დგინდება ნაშთები, მათის როდენსაც დოკუმენტური კონტროლი ხორციელდება დოკუმენტების საფუძველზე, თუმცა ორთვე სახე როგორც დოკუმენტური ისე ფაქტობრივი (ნატურალური) კონტროლი ერთმანეთთან მჭიდროდ არის დაკავშირებული და მათ აერთიანებთ საერთო ერთდანიანი ორგანიზების კომისიის, რის გამოც ყუქტობრივი მათ ერთობლივ ქმედებაზე ბებურად არის დამოკიდებული.

სემით მოყვანილი კონტროლის პროცედურები, რომლებიც კონტროლის დროს გამოიყენება და განსაზღვრულ მოხანს ემსახურება, წარმოადგენს იმ დონისიბებათა სისტემის ერთობლიობას, რომლებშიც უნდა უზრუნველყონ კონტროლირებად ორგანიზაციაში საიბელსა და უტყუარი ინფორმაციის მოპოვება. ამ მოხანის მისაღწევად კი გამოყენებულ უნდა იქნეს ქმედებათა ფართო დიაპაზონი, როგორცაა შემოწმების სპეციფიკური პრინციპები, ხერხები და საშუალებები, რომლებიც ორგანულად ურთიერთდაკავშირებულნი არიან და უზრუნველყოფენ, რომ ობიექტურად შეფასდეს საჭიროების ეკონომიკური ყუქტიანობა, დადგინდეს საშუალო-საფინანსო ოპერაციების კანონიერების, უტყუარობის, მისაღწეწონილობა, წარმოების ეფექტურობის ამაღლების და შემოსაყელის ზრდის რესურსები, ასევე ნაკლოვანებები და დადებითი გამოცდილება.

კონტროლი ნებისმიერი ორგანიზაციის მართვის ძირითად ელემენტს წარმოადგენს და იგი მისი რეგულაციების ერთ-ერთი მთავარი ატრიბუტია, რომლის განხორციელების ფუნქციები საქციალურ მეთოდებსა და ხერხებს ეფუძნება, რაც ხელს უწყობს კონტროლირებად ორგანიზაციაში უარყოფითი და დადებითი მიზანშეწონი, სამეურნეო დარღვევების, კორუპციის, უსაფრთხოების უზრუნველყოფის გამოვლენას ანუ მისი არსი მდგომარეობის სპეციალურ (ორდონის გამოყენების გზით დოკუმენტირებული სააღრისცხეო-კონომიკური სახის ინფორმაციის მოსოუებაში. ამ საქმიანობას ახორციელებენ ქვემდებარე ორგანიზაციებში შემდგომ უწყებათა მკაცრად დამოკიდებული ორგანიზაციის წარმომადგენლები - რევიზორები, რომლებიც მიუხედავად მათი უწყებრივი ქვემდგომარეობისა, ერთ მისწინა ემსახურებიან, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ განსხვავება დამოუკიდებელი აუდიტორისა და საწვეუბო რევიზორის შორის საგრძნობია. კერძოდ, თუ დამოუკიდებელი აუდიტორის საქმიანობა რეგულირდება საქონრმდებლო დონეზე, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და აუდიტორის ყოიკის ცოდვესით, უწყებრივი რევიზორების საქმიანობის რეგულირებას ითვალისწინებს (კლკეულ უწყებათა ნორმატიული აქტები, რის გამოც მათი საქმიანობა ძირითადად რეგულირდება ლოკალურ დონეზე, რადგან საქციალური ნორმატიული დოკუმენტები, სადაც რეგლამენტრებული იქნებოდა მოთხოვნები რევიზორის ქმედებების მიმართ არ არსებობს. ასევე არ არის განსაზღვრული და ჩამოყალიბებული კონტროლის საქციალური მიზნები ორგანიზაციის საქმიანობის შესაბამისად, როგორც სათანადო, ყოველმხრივი, გონიერული და ამასთან ერთად, ინტეგრირებული ორგანიზაციის საერთო მიზნებში. ამის შედეგად, რევიზორის დამოუკიდებლობა პირობითია, რადგან მათი სამსახური წარმოადგენს ორგანიზაციის ქვედანაყოფს და დღემდე არ არსებობს არც საკანონმდებლო, არც ყოიკური ნორმები, რომლებიც განასხვავებდა რევიზორის დამოუკიდებულებას ხელმძღვანელობისა და მისი რეგულირებადი ქვეგანყოფილების მიმართ; არ არსებობს ერთიანი მოთხოვნები რევიზორების პროფესიული და სავანსანაოებლო დონისათვის და რაც მთავარია, არ არსებობს რევიზორის საქმიანობის რეგლამენტრებული საქციალური დოკუმენტი. მსგავსი აუდიტორული საქმიანობის სტანდარტებისა. მიუხედავად ამისა, სამინისტროებსა და უწყებების რევიზორთათვის მაინც არსებობს სოგადად ჩამოყალიბებული წესები, განსაზღვრულია მათი უფლება-მოვალეობები, რევიზორის ჩატარების წესები, რევიზორის სახეობები, შემოწმებას დაქვემდებარებული საიოხები და შედეგებსე რეკაგრების წესები, რაც სოგადად შეიძლება შემდეგი სახით ჩამოყალიბდეს:

რევიზორის ძირითადი ამოცანა - ქონების დაცულობის შემოწმება და მისი გამოყენების ეფექტურობა ორგანიზაციის სამეურნეო საქმიანობაში; თანამდებობის ბოროტად გამოყენების ფაქტების გამოვლენა, წარმომშობი პირობების დადგენა და მათი აღმკვეთი ღონისძიებების შემუშავება; საშემსრულებლო დისციპლინის შემოწმება და ორგანიზაციის მმართველობითი პერსონალის საქმიანობის ეფექტურობის შეფასება, შიდა კონტროლის სისტემის გამოკვლევა, მისი სუსტი ადგილების გამოვლენა და ფუნქციონირების ეფექტურობის ამაღლება;

რევიზორის ჩატარების ძირითადი წესებია:

- 1. მოულოდნელობა**, რევიზორმა გასაკონტროლებელ ორგანიზაციაში, რევიზორის დანებება უნდა გამოიყენოს მოულოდნელობის პრინციპი, რომლითაც ძირითადად მიიღწევა რევიზორის მომხადების და დანებების ეტაპების საიდუმლოდ შენახება;
- 2. აქტიურობა**, რევიზორმა უნდა გამოაქვინოს ინიციატივა, მუშაობის დროს მაღალი სპირატიულობა (დაყოფინება ხელს უწყობს დაიყაროს დარღვევები; მოხდეს ფასეულობათა შეტანა-გამოტანა, აღურისცხავის აღრიცხვაზე აქვენა და სხვა);
- 3. უწყვეტობა**, რევიზორმა სარევიზოო მოქმედება უნდა ჩაატაროს შეუწყვეტლივ, არ უნდა დაუშვას რევიზორის რაიმე მიზნით შეწყვეტა, ვიდრე არ მოხდება რევიზორთა გათვალისწინებული ყველა პროცედურის ჩატარება, გამოიღეწილი ფაქტების დასუსტება, რადგან რევიზორის შეწყვეტამ შეიძლება გამოიწვიოს რევიზორის მოსალოდნელი შედეგების დეზავიურება;
- 4. დასაბუთებულობა** რევიზორის შედეგად გამოვლენილი ფაქტები და დასკვნები დოკუმენტურად უნდა იქნეს დასაბუთებული. ამასთან ერთად, ნებისმიერი ფაქტი, რომელიც დასუსტებას მოთხოვს დაინტერესებული პირი, უნდა გადამოწმდეს გულდასმით, რათა აცოდლებული იქნეს არაობიექტურობა, რევიზორის ცადმხრეობა. ამასთან ერთად, რევიზორთა რევიზორის უნდა შეუდგეს სექატციისმით, ყოველგვარი წინასწარი შედეგების განუსაზღვ

რეალად; მას არ უნდა აქონდეს წინასწარ აკეთებულ შეხედულებები ხელმძღვანელობის პატიოსნებაზე - არ შეიძლება აუცილებლად პატიოსნად ან არაპატიოსნად თვლიდეს მას;

5. **საჯაროობა.** რევიზიის ჩატარების შესახებ უნდა იყოს ინფორმირებული სასოგალეობა, რევიზიის დაწყების მომენტიდან უნდა დაიქარდეს კონტაქტი რევიზორებელი ორგანიზაციის ყველა სტრუქტურულ ქვედანაყოფის მუშაკებთან, რადგან რევიზიის საჯაროობა ხელს უწყობს როგორც საჭირო ინფორმაციის მიღებას, ისე იმ შეცდომების აღკვეთას, რომლებიც შეიძლება დაუშვას რევიზორმა და იგი დაეხმარება რევიზიის შედეგების თბიქტურად შეყასებაში;

6. **რევიზიის სახეობები.** კლასიფიცირდება კონტროლის სუბიექტის მიხედვით: სახელმწიფო ორგანოების, შიდა სამეურნეო და გარე აუდიტის, რომლებიც განსხვავდება მისი საორგანიზაციო ნიშნებით: *გეგმური რევიზია* (რომელიც ტარდება სემგაგამო ორგანოს ან შიდათვალაბითი ორგანოს სარევიზიო გეგმის შესაბამისად რეგლამენტო დადგენილ კადაში); *არაგეგმური რევიზია და შემოწმება* (რომელიც ტარდება სპეციალური დაკავალები), აღნიშნული რევიზიების არსი მდგომარეობის შემდგომ;

სრული რევიზიის დროს შესწავლიან საბუღალტრო აღრიცხვის ყველა დოკუმენტს და რეესტრს, რომელშიც ასახულია ორგანიზაციის სამეურნეო და ფინანსური საქმიანობა; სრული რევიზიები არამარტო ორგანიზაციის სამეურნეო საქმიანობის ოპერაციების დროს ტარდება, არამედ ვალკეული სახის ოპერაციების დროსაც (საკაპო, საბანკო ანგარიშები, ანგარიშსწორება მომწოდებლებთან და შემკეუბთან, როგორც წესი, სრულ რევიზიებს მიმართავენ დატაციების და თანამდებობის ბოროტად გამოყენების შემთხვევების აღმონენის დროს).

შერწყენი რევიზია ითვალისწინებს საბუღალტრო აღრიცხვის სამეურნეო ოპერაციების (გარდა სადაროს და საბანკო ოპერაციებისა), დოკუმენტების და რეგისტრაციის ნაწილის შემოწმებას წინასწარ შედგენილი გეგმის მიხედვით ამ სამეურნეო ოპერაციის სახეობის სოგალი შემოწმებით. ამასთან, სოგიერთ სამეურნეო ოპერაციო მოწმდება არა მხოლოდ სარევიზიო კერიდში, არამედ დროის მცირე მონაკეუბი. ასეთი რევიზიის მიმსახეების და ჩატარების დროს მტკავ მინშენაღვანია სწორად შვირნეს დროის ის მონაკეუბი, რომლის დროსაც უნდა განსორციელდეს ოპერაციების და დოკუმენტების შემოწმება, აგრეთვე დადგინდეს მათი არეალი. ეს კი დამოკიდებულია რევიზორის კვალიფიკაციოდა და გამოცდილებაზე, რადგან ძალიან ხშირად გამოცდილი რევიზორებიც კი ვერ ახერხებენ საერთო მასიდან შესამოწმებლად დოკუმენტების ან სამეურნეო ოპერაციების საკორო ნაწილის გამოყოფას.

სრული და შერწყენი რევიზიის წესებით განსაზღვრული მოთხოვნების გათვალისწინებით შესაძლებელია ჩატარდეს თემტური და კომპლექსური რევიზიები. **თემტური რევიზია**, რომელიც მტწილ შემთხვევაში ტარდება აუცილებლობის შემთხვევაში (სშირად საშარტადლაშკავი ორგანოების მოსოხონით), ითვალისწინებს ცადკეული სპეციალური საკოხების ან ცადკეული განყოფილებების (უბნების) მდგომარეობის შემოწმებას (მაგალითად, ფასეულობათა დაცვა, მათი სწორად გამოყენება, ფონდების სწორად შექმნა, ხელყოლის ფონდისა და თანამშრომლებთან ანგარიშსწორების მდგომარეობა და სხვა), მისნად ისახავს მოიოუფო დამადასტურებელი ინფორმაციო იმ საკოხებზე, რამაც გამოიწვია მისი დანიშნა. ხშირ შემთხვევაში, ასეთი რევიზიების შედეგები გამოიყენება რევიზორებელი ორგანიზაციის მუშაობის მდგომარეობის გამოსასწორებლად. **კომპლექსური რევიზია**, ეს არის ორგანიზაციულ-ტექნიკური, ეკონომიკური და ფინანსური კონტროლის ერთიანობა, რომელიც მოითხოვს კონტროლის ყველა მეთოდის (რევიზია, ინვენტარისაცია, ეკონომიკური ანალიზი, გამოკვლევა, ტექნიკური კონტროლი და სხვა) გამოყენებას. როგორც წესი, კომპლექსურ რევიზიას ატარებს სარევიზიო ჯგუფი (ბრიგადა), რომელიც დაკომპლექტებულია სხვადასხვა დარგის სპეციალისტებით, რომლებიც კარგად ერკვევიან შესამოწმებელი ობიექტის ეკონომიკაში, მის ორგანიზაციულ სტრუქტურაში, რომელ ტექნოლოგიაში, ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური და სამეურნეო საქმიანობაში, მისი მუშაობის სპეციფიკასა და თავისებურებებში.

რევიზორის უფლებები და **მოვალეობები** განსაზღვრულია დარგობრივი კონტროლის თაობაზე სამინისტროების, უწყებების, ორგანიზაციების შესაბამის დებულებებში და ინსტრუქციებში. რევიზორი იმ უწყების თანამდებობის იორია, რომელიც ნიშნავს რევიზიას და იგი სპეციალური განკარგულების (ბრძანების) საფუძველზე ახორციელებს ქმედებარე

ორგანიზაციის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის რეეისიას, რომლის შედეგების მიხედვით განსასაზღვრავს: რეეისირებული ორგანიზაციის საქმიანობის, თანამდებობის პირთა ქმედებათა დასაბუთებულობას და მიზანშეწონილობას, აუღენს დაამნაშავე პირებს, არაუფუქტურ მოქმედებებს და კანონდარღვევების შემთხვევებს, მის მიერ შედგენილი აქტის მიხედვით, მისი მონაწილეობით იღებენ გადაწყვეტილებებს რეეისირებული ორგანიზაციის საქმიანობაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად, მუშაობის განსაზღვრებულად და დამნაშავე პირთა მიმართ დისციპლინარული სემიქმედების ღონისძიებებს, გასატარებლად ან მათ მიმართ მასალების აღმინისტრაციულ ორგანოებზე გადაცემაზე. რეეისორს, რომელიც ატარებს ორგანიზაციაში რეეისიას, უნდა ახსოვდეს, რომ ოგი ეალდეგ ბუღია:

- ჩააყენოს საქმის ეურსში სარეეისო ორგანიზაციის ხელმძღვანელი, გააცნოს რეეისიის ამოცანები, რეეისიის მივლელობისას გამოვლენილი ცალკეული ნაკლოვანებები და დარღვევები, მოსთხოვოს მათ გამოსასწორებლად რეეისიის მივლელობის პერიოდში ღონისძიებების განხორციელება;

- შეამოწმოს სარეეისო ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების კანონიერება, ქონებით უსრუნველყოფა და მისი დაცულობა, საფინანსო და საშტატო დისციპლინის შესრულება, საბუღალტრო აღრიცხვის მდგომარეობა და ანგარიშგების დამაჯერებლობა, პირველადი საბუთების ხარისხი, ბუღალტრული ჩანაწერების და სასაწყოთო მეურნეობის მატერიალური აღრიცხვის ხისწორე; შეამოწმოს ქონების ყაქტიური არსებობა და მისი შესაბამისობა სააღრიცხვო მონაცემებთან;

- რეეისიის აქტში ყველა გამოვლენილი ნაკლოვანებები, ბოროტად გამოყენების და დატყუების, საბუღალტრო და სხვა სახის ანგარიშგების არასწორი ან დამახინჯებული შედეგის, საშტატო და საფინანსო დარღვევების, სახსრების სუდმეტი ოდენობით ხარჯვის და მატერიალური ზარალის ფაქტების ზუსტად და ობიექტურად გაშუქება; ყველა აღმოჩენილი ფაქტის დოკუმენტებით (ან მათზე დაყრდნობით) დადასტურება, აგრეთვე დამნაშავე პირებიდან ახსნა-განმარტებების მოთხოვნა;

- სარეეისო ორგანიზაციის ხელმძღვანელისაგან და მთავარი ბუღალტერისაგან შესაბამის ახსნა-განმარტებების მიღება; რეეისიის შედეგების განხილვა სარეეისო ორგანიზაციის მუშაკთა თათბირზე;

- შეამოწმოს თანამდებობის პირთა უფლებამოსილება, კანონიერება და მათი ქმედებების უფუქტურობა;

- დაიცვას კონფიდენციალურობა რეეისიის მივლელობისას მიღებული ინფორმაციის მიმართ;

- დაუსყას საკითხები მოწვეულ ექსპერტებს წერილობითი ფორმით. დამოუკიდებელი აუდიტორების ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული ის ქმედებანი, რომლებიც ეკრძალებათ აუდიტორებს. სახელმწიფო ორგანიზაციის რეეისორებისათვის ასეთი ქმედებანი ნორმატიული აქტით არ არის განსაზღვრული, მაგრამ ეთიკის ნორმებიდან გამომდინარე, რეეისორებს მათზე დაკისრებული მოვალეობის შესრულება ეკრძალებათ, ასეთი მოთხოვნებია, რომ რეეისიის პროცესში რეეისორმა არ განახორციელოს სუბოდა, არ გამოიყენოს საბრალდებო მსჯელობა და სასჯელით დამუქრება, წინასწარ არ შეაფასოს თანამდებობის პირების ქმედებანი და მათზე სასჯელის ზომების, არ გამოთქვას საფარადლო შეხედულებები გამოვლენილ მოვლენებზე, არ აყვეს პროვოკაციას, არ მიიღოს მონაწილეობა რეეისირებული ორგანიზაციის მიერ მივლელ გასართობ ღონისძიებებში, არ დაუშვას არასაქმიანი ურთიერთობა, არ ისარგებლოს შესაძომწმეული ორგანიზაციის მატერიალური ფასეულობით და სხვა. ეს მოთხოვნები, მართალია არ არის რეგლამენტირებული ნორმატიული აქტებით, მაგრამ მათი დაშვება ხშირად გაეღენას ახდენს არამარტო რეეისორის იმიჯზე, არამედ ეჭვის ქვეშ აყენებს რეეისიის შედეგებს.

რეეისორის უფლებებიც არ არის დამტკიცებული კანონმდებლობით და ნორმატიული აქტებით. მიუხედავად ამისა, მოყლ რიგ ორგანიზაციებში ასეთი უფლებები განსასაზღვრულა უწევბრები ნორმატიული დოკუმენტებით, ინსტრუქციებით. მიუხედავად იმისა, რომ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტური რეეისიის ჩატარებისას უფლებების შესახებ არ არსებობს ერთნაირი მოთხოვნების დოკუმენტი ან სტანდარტი, რეეისიის ამოცანებისა და მიზნების შესახებ დამოკემულ ლიტერატურულ წყაროებში ეს მოთხოვნები შეიძლება გამოიყენებულ იქნეს ყველა სამთავრობო-საკონტროლო სტრუქტურისათვის,

როგორც მინიმალური სტანდარტი რეეზისის კრიტერიუმების შესადგენად. ურთ-ერთო ასეთი კრიტერიუმია ნამოყალიბებული უმაღლესი სასწავლებლების სახელმძღვანელოში,¹ რომლის მიხედვით რეეზისის უფლება აქვს:

- სარეეზისო ორგანიზაციაში შეამოწმოს ფულადი, საბუღალტრო და სხვა პირველადი დოკუმენტები (საკასო, საბანკო დოკუმენტები, საავანსო ანგარიშები, ანგარიშგაბეჭდვები, საგ-საო ფურცლები და ა.შ.), მოლარუსთან და სხვა ანგარიშგაღებულ პირებთან ფულის, ფასეულობების და ფასიანი ქაღალდების არსებობა, საბუღალტრო ანგარიშის რეკონს-ტრები, ბუღალტრული, სტატისტიკური და ოპერატიული ანგარიშგება, გეგმები და სხვა აუცილებელი დოკუმენტები საწარმო და საფინანსო-საბუღალტრო საქმიანობის თაობაზე, გაეცნოს წერილობით ბრძანებებს, განკარგულებებს და მითითებებს სარეეზისო ორგანი-ზაციის თანამდებობის პირებისა, აგრეთვე ორგანიზაციაში ჩატარებული თათბირების ოქმებს;

- შესამოწმებელი ორგანიზაციის თანამდებობის პირებს მოთხოვოს რეეზისობისათვის ყველა აუცილებელი დოკუმენტი, ცნობები, გაანგარიშებები, ცალკეული დოკუმენტების და-მსწმენელი ასლები მათი აქტში ჩართვის მიზნით, სკიპირი და წყრადობითი ახსნა-განმარტებები იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც წარმოიქმნება რეეზისის მსგავსობისას; - დაათვალიეროს მშენებლობის ობიექტები, ტერიტორიები, საწყობები, საწარმოო და სხვა საბუღალტრო და სამოსამსახურო შენობები და ნაგებობები, დანადგარების შენახვის ადგილები, ავტოპარკები; შეამოწმოს არსებობა, მდგომარეობა და დაცულობა საქონლის, მატერიალური ფასეულობები მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებთან; მათთვის სა-ტარდეს მთლიანი ან ნაწილობრივი ინვენტარისაცაა ძირითადი ფონდებისა, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების და ფულადი სახსრების; აუცილებელ შემთხვევებში დააღუ-ქოს სესყები, სადღაროები და საკასო ოთახები, საწყობები, შესანახი ადგილები, არქივები და მატერიალური ფასეულობების და დოკუმენტების შენახვის ადგილები; ამავდროულად, ბეჭედი (პლამბი) უნდა იყოს რეეზისორთან, ხოლო გასაღები - მატერიალურად პასუხ-ისმგებელ პირთან;

- ჩაატაროს საკონტროლო გასომეხები როგორც შესრულებული, ისე დაუმთავრებელი სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების; შეამოწმოს ხარისხი შესრულებული სამშენებლო-სამონტაჟო სამუშაოების და გამოსაშვები სამრეწველო პროდუქციის, ასევე ხარჯის ნორ-მების და მასალების ნედლეულის, საწვავის, ელექტრო და სხვა ნამრეწვის სისწორის და ა.შ.

- აღმინისტრაციასთან შეთანხმებით სარეეზისო ორგანიზაციის თანამშრომლების მოწ-ვევა რეეზისით გათვალისწინებული სამუშაოების და დავალებების შესასრულებლად;

- შეკითხვებით მიმართოს სხვა ორგანიზაციებს მ.შ. ბანკებს (მათი დაცემდებლობის მოხუცება) და პირებს, რომლებიც სარეეზისო ორგანიზაციის შტატში ირიცხებიან, რე-ეზისის საკითხებზე (ანგარიშსწორებების, ურთიერთმიწოდებების, ხელმოწერების სი-ნამდვილის და სხვა) სარეეზისო ორგანიზაციის საქმიანობასთან დაკავშირებულ სა-კითხებთან დაკავშირებით. გაეცნოს დედან-დოკუმენტებს ან მოითხოვოს და მიიღოს ცნო-ბები და საბუთები დამოწმებელი ასლების სარეეზისო ორგანიზაციასთან დაკავშირებულ ოპერაციებზე; აუცილებლობის შემთხვევაში სხვა ორგანიზაციებში (მათი თანხმობით) რე-ეზისის პროცესში გამოიყენებენ საეჭვო ანგარიშების, აქტების და სხვა დოკუმენტების შე-მოწმების მიზნით მოახდინოს შესრულებული დანახარჯების და ოპერაციების (შემხვედრი შემოწმებები) მიხედვით და ცალკეული ოპერაციების მართებულობის დადგენა;

- საგამოძიებო ორგანოების ნებართვით მოახდინოს დოკუმენტების (დედნების) ამოღება, რომლებიც ეჭვს იწვევენ ან აღასტურებენ სხვადასხვა დანაშაულებებზე ფაქტებს;

- ფულადი, ქონებრივი, სასაქონლო-მატერიალური სახსრების და სხვა ფასეულობების დარტყმების გამოკვლენის ხელმძღვანელის ნებართვით, რომელმაც დანიშნა რეეზისია, სა-გამოძიებო ორგანოებს გადასცეს რეეზისის მასალები შემდგომი გამოძიებისათვის და იმ პირთა პასუხისმგებლობის განსასაზღვრავად, რომლებმაც დაუშვეს ეს დანაშაულებები; მოითხოვოს სარეეზისო ორგანიზაციის ხელმძღვანელს მატერიალურ პასუხისმგებლობა-

¹ დაწერილებით რეეზისის კრიტერიუმების შესახებ იხ. - М. Мальник, А. Погтелесва, А. Звонина "Резонанс и контроль" М. ЦФБК 2004 г. стр. 72-75

თან დაკავშირებულ პირთა სამუშაოდან დაუყოვნებლივ გადაყენება, ამასთან ერთად, მოხლოდნის ზომები მიყენებული საარაღის ასანახავად;

- რეესიონის საკითხებზე საინფორმაციო და განცხადებების შემოწმება და განხილვა;
- რეესიონის აქტის მიხედვით მიღებული გადაწყვეტილებების არასწორად გამოტანის შემთხვევაში, მისი გასასწორება.

რა თქმა უნდა, აქ მოყვანილი საკითხები არ ამოწმდება რეესიონისათვის საჭირო მონაცემებით, იგი უფრო ვრცელია და ძირითადად გამოამდინარეობს იმ ობიექტის სპეციფიკურიდან, სადაც რეესიონა უნდა განხორციელდეს, ამიტომ რეესიონი მუდამ სათანადოდ უნდა იყოს მომზადებული და თავის სამუშაოს ყოველთვის გულისყურით და ინტერესით უნდა მოეხდინოს, იგი მსად უნდა იყოს იმისათვის, რომ რეესიონის დროს სიტყვათა შეიძლება სხვაგვარი იყოს ვიდრე რეესიონის გეგმის და დაგეგმვის მიხედვით არის გათვალისწინებული, ასეთ შემთხვევაში ყველაფერი დამოკიდებულია რეესიონის კვალიფიკაციაზე, მის პროფესიონალიზმზე და კომპეტენტურობაზე, თუმცა, მნიშვნელობა არ აქვს თუ რამდენად კომპეტენტური არიან რეესიონები, რადგან რეესიონა, რასაც ისინი ახორციელებენ, შეიძლება გახდეს არაეფექტური თუ რეესიონის პროცესში ისინი სწორად ვერ ნაწილობრივ თავიანთ ფუნქციებს ან მოახდენენ მის იგნორირებას.

კონტროლის განხორციელების შემთხვევაში მოყვანილი მეთოდების გარდა, კონტროლის განმახორციელებელი პირი იყენებს, აგრეთვე, შემცნებების თეორიის კატეგორიებსა და პრინციპებს. ამის დასტურება თუნდაც ის, რომ ხშირად ეკონომიკური კვლევის საკითხების გადაწყვეტა იწყება თეორიული განსჯიდან და მოაერღება მისი გადამოწმება ყაქტუბით. კვლევის ეს მეთოდი არის დედუქციური პირობითი მეთოდი, რომელიც გამოიყენება მას შემდეგ, რაც ემპირიული მასალა დაგროვებულია და თეორიულად გაასრებულია. დედუქციის მეთოდის გამოყენებისას საკონტროლო ქმედებათა თანმიმდევრობა ბუალატრული აღრიცხვის სინთეზური და ანალიზური რეგისტრების შემოქმედებით მიმდინარეობს. ბუალატრული და სტატისტიკური ანგარიშების განსჯილი მანერებლებიდან პირველადი დედუქციების ნაწილობრივ და მთლიანად განხილვაში, ინდუქციური მეთოდი, როგორც კვლევის მეთოდი, რომელიც მიმართულია ერთეული ფაქტორებიდან მერევე სუბიექტის საქმიანობის სხვადასხვა მხარის განსჯილი მანერებლები და თეორიული დახასიათების საკენ. ეს მეთოდები გულისხმობს ფაქტორებიდან თეორიული დასკვნების გაკეთებას. გარდა ამ მეთოდებისა, კონტროლის პროცესში აქტიურად გამოიყენება სტატისტიკური მეთოდები (დაკვირვება, დაჯგუფება, შედარება, ელმინირება, შეყენა და სხვა).

კონტროლის ფუნქციების, მათი განხორციელების მექანიზმების სიმრავლის, მრავალსახეობის, კონტროლის სუბიექტის უფლებამოსილების და ფუნქციონირების თავისებურებებიდან გამომდინარე, აღნიშნული საქმიანობა ერთ-ერთ რთულად განსახორციელებელ საქმიანობად მიიჩნევა. საბასრო ეკონომიკის განვითარება ხელს უწყობს ამ ინსტიტუტის განვითარებას და ამასთან ერთად, ხელს ახალ მოთხოვნებს უწყნებს. დღესდღეობით ამ მართაობით არცთუ დადებითი ტენდენციები არსებობს, რადგან ის პირები, რომლებიც სპეციალისტებად სოციალისტური ეკონომიკის პირობებში ჩამოყალიბდნენ, ახალ პირობებში მუშაობისას განიცდიან გარკვეულ სიმწვეებს, ხოლო ახალგაზრდა სპეციალისტები, რომლებიც უმადლეს განათლებას იღებენ იურიდიული ან ეკონომიკური სპეციალობით, მათი მონაბრძნად მომზადებისათვის უმადლეს სასწავლებლებში მიღებული ცოდნა, ამ დისციპლინისადმი სწავლების პროცესში მცირე მოცულობის აკადემიური საათების გამოყოფის გამო ვერ იწყებებიან გარკვეულ პროფესიულ და კვალიფიციური მოთხოვნების თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკის ფაკულტეტის სტუდენტებს ეკითხებათ სპეციალური კურსი „აუდიტის საფუძვლები“, ხოლო იურიდიულ ფაკულტეტზე – კონტროლი და სუბსიდირებად მმართველობის სისტემაში“, თუმცა უნდა აღინიშნოს, ამ დისციპლინებისათვის გამოყოფილი საათები იმდენად მცირეა, რომ სტუდენტებს უჭირთ კონტროლის მნიშვნელობის და ფუნქციების თეორიულ და პრაქტიკულ ასპექტში აღქმა. აღბაბა საჭიროა, რომ კონტროლმა, როგორც სასწავლო დისციპლინამ კუთვნილი ადგილი დაიკავოს იურიდიული და ეკონომიკური პროფილის ყველა უმადლეს სასწავლო პროგრამაში. ამის მაგალითია სახელმწიფო უნივერსიტეტის კვლევებში ამ დისციპლინის სწავლებისადმი მიდგომა, სადაც კონტროლის დისციპლინის სწავლებისათვის გამოყოფილია გაცილებით მეტი საათები და აქედან გამომდინარე, სწავლების პროგრამა უფრო ყარათო სპექტრს მოიცავს.

ამ საკითხების განხილვას საყურადღებო ნაშრომი მიუძღვნა პროფესორმა ო. მელქაძემ – „სახელმწიფო კონტროლი: თეორია, პრაქტიკა, პერსპექტივა“, სადაც მაღალ დონეზე განხილული კონტროლის საკუთარ ცნებები და დებულებები, თეორიულ და პრაქტიკულ ასპექტში წარმოადგენილია: საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სამართლებრივი კონტროლის სახეები, მათი ადგილი სახელმწიფო მმართველობის სისტემაში. აღნიშნული ნაშრომი წარმოადგენს მეტად აქტუალურ სახელმძღვანელოს კონტროლის პრობლემათვის მიმართ რეაგირების მიდგომაზე სხვადასხვა ქვეყნებში, კერძოდ:

აშშ – „არკარდის ცნობილი ბიზნეს სკოლაში მსმენელების შეასწავლიან კონტროლის სხვადასხვა კარს, რომელიც თემატიკის სიმრავლით გამოირჩევა, იქნება ეს 'სოცალი – კონტროლის სისტემა მმართველობაში' თუ კონკრეტული – 'საექსპლიატაციო ხარჯებს' ანგარიშისა და კონტროლის სისტემა', 'წამგებით ორგანიზაციებში კონტროლის სისტემა' და სხვა.

მასალის ტექნოლოგიური ინსტიტუტის ბიზნეს სკოლის სასწავლო პროგრამა ორიენტრებულია ინფორმაციისა და კონტროლის პრიორიტეტულ სწავლებასზე. აქ ისწავლება ორი სპეციალური კურსი „მინიგანი დაგეგმვა და კონტროლის სისტემა“ და „დაგეგმვისა და კონტროლის სისტემა“. ამ ორივე საერთო მსმენელში შეასწავლიან: ინფორმაციის მართვის კონცეპტუალური იდეის დონეზე, რაც კონტროლის სისტემის პროექტირების საფუძველს წარმოადგენს და ფინანსების მართვის საქმეში კონტროლისა და ინფორმაციის ურთიერთქმედების სრულყოფის პრობლემებს.

ჟუან-ფოსის (საფრანგეთი) უმაღლეს კომერციულ სკოლაში მსმენელები 21 სპეციალურ ხელს ხაზს რომ აირჩევენ, ერთი უთუოდ კონტროლის თემას უნდა შეეხებოდეს, ხოლო საფრანგეთის მართვის უმაღლეს ინსტიტუტში კონტროლის საკითხებსზე 60 საათიანი თეორიული კურსის მოსმენის შემდეგ, მსმენელების ინტერესებიდან გამომდინარე, დამატებით შეისწავლება (30 საათიანი კურსი): „კონტროლის მეცნიერული მეთოდები“ – რომელიც ასწავლის კონტროლს საფუძველზე, თანამედროვე კონომიკურ და მათემატიკურ მეთოდებს და მსმენელს აძლევს აუცილებელი ცოდნის მარაგს ინფორმატიკის სფეროში, „კონტროლის და წარმოების საერთო პოლიტიკა“ მიმოიხილავს კონტროლის როლს წარმოების საერთო პოლიტიკაში, მის ურთიერთმიმართებას მართვის სხვა ფუნქციებთან.

იტალიის წარმოების მართვისა და ორგანიზაციის ინსტიტუტში, რომელიც უმაღლესი კვალიფიკაციის მენეჯერებსა და სამეურნეო სამართლის სპეციალისტებს ამზადებს, ძირითადი კურსის სასწავლო პროგრამა ექვს დისციპლინას მოიცავს, რომელთაგან 185 საათი, ეწელებს მეტი გამოყოფილია საგნისათვის – „კონტროლი როგორც მართვის ფუნქცია“, ამასთან ერთად, თეორიულ კურსს ამდიდრებს სემინარული შეჯამებები მართვაში საკონტროლო სისტემების პრაქტიკული საქმიანობის შესახებ.

დღესდღეობით საქართველოში კონტროლის სისტემა, რომლის ამოცანათა წრე საქაოლ მრავალფეროვანია, ვადიდება და ეითარდება საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებიდან გამომდინარე, მიმდინარეობს მისი რეფორმირების და სრულყოფის პროცესზე, განსაკუთრებით ამ მიმართებით ხელშეწყობის შედეგებია მიღწეული კერძო სექტორში, სადაც კონტროლის განხორციელებას ხელს უწყობს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკული განხორციელება, ხოლო რაც შეეხება სახელმწიფო სექტორის მოქმედ კონტროლის სისტემას, ხშირ შემთხვევაში ეძლევა ფუნქციონალური გაუმჯობესების საშუალებას მთავრების, რის გამოც თავი უზრუნველყოფს მართვის ობიექტზე მონიტორინგს და უკმაყოფილებლობას, ამიტომ მისი ფუნქციების მთელი რიგი მეთოდური და მეთოდოლოგიური ასპექტები ჯერ კიდევ არ არის სათანადო დონეზე ფორმირებული. საქართველოში, ისევე როგორც მოსკოვში სისტემის რეფორმირების კონსულტაციის გატარებისას ადგილი აქვს ეკონომიკურ მართვაში სახელმწიფოს დონის თანდათანობით შემცირებას და აგი ძირითადად, ისეთი კომპონენტებისაგან იგება, როგორც საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში ფუნქციონირებენ. დღევანდელ ეტაპზე კონტროლის ფუნქციების სრულყოფის აუცილებლობა ნაკარნახევი არსებული რეალობით, ქვეყანაში კორუფციისა და სრდოლოგიური ეკონომიკის მასშტაბური არსებობის მართალია, ამ მიხედვით შექმნილია ბევრი საპროგრამო

¹ უფრო ვრცლად დასახელებული ნაშრომის გვ. 10-11

დოკუმენტი, მაგრამ დაბალი საშემსრულებლო დისციპლინიდან გამომდინარე, ვერ ხერხდება მათი სრული რეაღოსაჯია.

დღეს საბაზრო ურთიერთობის ფორმირების პირობებში ობიექტურად იზრდება კონტროლის როლი და მნიშვნელობა, მიუხედავად ასეთი მნიშვნელოვანი ცვლილებებისა. შეაშლება კონსტრუქტურა იმისა, რომ დღევანდელი არ არის შემუშავებული ერთიანი გაგება ფინანსური კონტროლის სისტემისა, განუსაზღვრელია მისი აგების პრინციპები, ერთიანი ორგანიზაციული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები, არ არსებობს კონტროლის არსებული სისტემის ერთიანი კონცეფცია.

დღევანდელ ეტაპზე საჭიროა კონტროლის პროცესების მართვის სფეროში განვითარებული ქვეყნების გამოცდების მისანიშნარული შესწავლა და მათი გამოყენება სვენი ქვეყნის თავისებურებების გათვალისწინებით. აუცილებელია შეიქმნას საკანონმდებლო ბაზა, რომელიც განსაზღვრავს კონტროლის პროცესების ოპტიმალურ ეარინტებს, მისი იურადული ეყენტიანობას, ორგანიზაციულ სამართლებრივ გარანტიებს და მათ რეგლამირტაციას. სწორედ ასეთი ნორმატიული ბაზა სრულად თუ არა, გარკვეულწილად მაინც უსრულებლყოფს საკონტროლო საქმიანობის პროცედურათა მოწესრიგებას, ქვეყანაში კონტროლის რამდენადმე გაუმჯობესებას. ამდენად, ქვეყანაში კონტროლისათვის მტკიცე საკანონმდებლო ბაზის შექმნა და მისი სისტემური სრულყოფა დღევანდელი მითხოვანა და იგი მუდმივი სრუნვის საგანს უნდა წარმოადგენდეს.

აუდიტის ინტორიული წინამდებობა

საბაზრო ურთიერთობის პრინციპებზე გადასვლასთან დაკავშირებით, ჩვენს ყოფიერებაში მრავალი ახალი ტერმინი და ცნება დამკედრდა. სოგი მათგანი, უშუალოდ, ახალ საქმიანობას შეესიტყვება, სოგიერთი დასაუღეთის ტერმინოლოგიის გაღენის შედეგია დღეს ხშირად იხმარება სიტყვები - აუდიტი, აუდიტორი, აუდიტური ფირმა და სხვ. როგორ აეხსნათ მათი ასეთი მასიური შემოჭრა ქართულ მეტყველებაში? გავუკვირეთ, ეს ტერმინი საბაზრო ეკონომიკის საქმიანობის ამსახველ რომელიმე სფეროს შეეხება თუ ისე, როგორც მრავალი სხვა ტერმინივით შეიღრდება ჩვენს ყოფა-ცხოვრებაში, უბრალოდ, უცხო სიტყვების სეგაღენით.

სიტყვა აუდიტი ლათინური წარმოშობისაა (audit, auditor) და უიღრეღეს ყოღენისა, ეკონომიკური ტერმინია და სხვადასხვანორად ითარგმნება: „მას ესმის“, „რომღესაც ესმის“, „ვისმენ“ და სხვ. ანუ ინფორმაციის მიღებასთან არის დაკავშირებული, თუთა თავისი შინაარსობრივ დატერთვით აუდიტორი მასიური მსმენელი არ არის, მას დავადებული აქვს მიღებული ინფორმაციის უტყუარობის შემოწმება, იგი ეადლებულია მოუსმინოს მეწარმეს - ეკონომიკურ სუბიექტს, გამომინოს მისი საქმით დაიტერებულია, ხელი შეუწყო საქმიანობის სწორად წარმართვაში და ამასთან, მიიღოს ყველა სახის ღონისძიება ნაყოფიანებობის გამოსასწორებლად. ე.ი. აუდიტორი მეწარმის დამხმარე და პარტნიორია. აუდიტორის მიმართ ამ მითხოვნიებდან გამომდინარე აუდიტი, შინაარსობრივად აუდიტორულ საქმიანობას ნიშნავს და უადრესად ტყვად ცნებაა, რის გამოც მისი მოკლე ფორმულირების სახით განსაზღვრა საქმაღ ძველია. „აუდიტორია, რომ სიქვირალურ ლიტერატურაში სოგიერთ აუტორს აუდიტის ერთი მხარე აქვს წამოწეული წინა პლანზე, სოგიერთი მეორე და ა.შ. სოგიერთი აუტორი აუდიტის ცნებას ეიწრო გაგებით იხიღავს, სოგიერთი უადრესად ფართო დამასწონს ანიტებს“.

ჩვენი ასრით, აუდიტი სასოგადოდ მიღებული საერთაშორისო კანონების მიხედვით უნდა განვითარდეს და უფრო სწორი იქნებოდა იგი განსაზღვრულიყო, როგორც დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ორგანიზაციის საბუღალტრო ანგარიშების მონაცემებზე ასრის გამომხატვა მათი უტყუარობისა და კანონით დადგენილი ნორმების შესაბამისობის ხარისხზე ანუ მისი მთავარი არსი დასუენება სასოგაღობისადმი ორგანიზაციის ამ თუ იმ საბუღალტრო ანგარიშების ინფორმაციის მიწოდებაზე.

თღვიან, რომ თანამედროვე გაგებით, აუდიტმა ფორმირება დიდ ბრიტანეთში შეცხრა მეტი საუკუნის მეორე ნახევარში დაიწყო. დიდი ბრიტანეთი ამ პერიოდში მსოფლიოს ერთ-

¹ ი. გოდერაშიშვილი „აუდიტორული საქმიანობა და მისი საკანონმდებლო უსრულებლყოფა“ იბ. 1997წ. გვ. 6

ერთ უძლიერეს ეკონომიკურად განვითარებად ქვეყნად იქცა, სადაც წარმატებით ვითარდებოდა რკინიგზა, სადასწევვეო კომპანიები, სააქციო სასოფალოებები და სხვა სახის საწარმოები. ყირიმის ომის (1853-1856) შემდეგ ამ სასოფალოებების გაკოტრების შიშული სურთა განხორციელდა. ცნობილია გერმანელმა იურისტმა რ. იერინგმა (1818-1892) ამის თაობაზე შემოწმნა, რომ ყველა ომს, ერთად აღებულს, არ მიუყენებია სასოფალოებისათვის იმხელა ზარალი. რომელიც მიაყენეს სააქციო სასოფალოებებსა და იგი გამოწვეული იყო არა თბილქურთი ეკონომიკური მიხედვით, არამედ, მათ მმართველთა არაკეთილსინდისიერებით და უფლებების ბოროტად გამოყენებით. ამ ფაქტორმა განაპირობა, რომ მოტენციური ინვესტიციებისა და არსებული აქციონერებისათვის მომსახურებელიყო კომპანიის საქმიანობის შემოწმების უტყუარი ინფორმაცია, რაც უსრუნიელყოფდა მათი საკუთრებისა და ინტერესების დაცვას. ამ მიზნით, მოტლანდიაში, ბუდაპეშტაში ერთმა ჯგუფმა შექმნა პროფესიული გაერთიანება, რომლის მიზანს წარმოადგენდა ყინანსური ანგარიშების ექსპერტიზის წატარება და მის უტყუარობაზე ახრის გამოთქმა, რითიც ისინი თავისთავებზე იღებდნენ გარკვეულ პასუხისმგებლობას დამკვეთის შესაძლო ზარალზე ამ ბუდაპეშტის (ექსპერტების) შემდგომში აუდიტორები ეწეოდათ.

150 წელზე მეტი ხნის განმავლობაში აუდიტმა განვითარების რამდენიმე სტადია განვილო, რომელიც შეესაბამებოდა ეკონომიკურ ურთიერთობათა გარკვეულ დონეს. რადგან აუდიტი, ისე როგორც მმართველობითი საქმიანობის ნებისმიერი სახეობა, რვაჯერად იმ ფუნქციებს ასრულებდა, რომელიც აუცილებელია ეკონომიკურ გარემოში. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტს საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში დიდო ხნის ისტორია აქვს, დღემდე მის ფუნქციებსზე და მნიშვნელობაზე, როგორც აღენიშნეთ, სხვადასხვაგვარი გააპირობა არსებობს, რაც იმაზე მეტყუილებს, რომ მისი ჩამოყალიბების პროცესი ჯერ კიდევ არ დასრულებულია. სასწავროგარეთოყიდე მკვლევარების აზრით, აუდიტის ჩამოყალიბების პროცესი საქმოდ ხანგრძლივია და არც ახლა არის დამთავრებული. მართალია, დღეს აუდიტორული საქმიანობის როლი და მნიშვნელობა შეიცვალა და მისი საქმიანობის არეული საკონსოლბლად გართულება, მაგრამ თავად აუდიტის მნიშვნელობა კვლავ დიდ ყურადღებას იმსახურებს.

აუდიტორული საქმიანობის დანერგვა განსაკუთრებით აქტუალურია საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებისათვის, სადაც შედარებით ჩალაღია ეკონომიკური რისკის ფაქტორი. საქართველოში საბაზრო ეკონომიკის განვითარებაზე ხელი შეუქცის აუდიტის, ამ სრულყოფილ ახალი სტრუქტურის - დამოუკიდებელი კონტროლის ინსტიტუტის წინა პლანზე წამოწევა. დღეს ამ დარგში ასყულობით ადამიანი მოვალეობს და პროფესიის დაუფლებასთან ერთად, სასურველია, ამ კონტიგენტმა იცოდეს აუდიტის წარმოშობისა და განვითარების ისტორიული წინამძღვრები. გასათვალისწინებელია აგრეთვე, როგორც სასოფალოების, ისე აუდიტორების განწყობა აუდიტორული საქმიანობისადმი. საქართველოში, ისევე, როგორც მთელ მოსტსაბჭოურ სფეროში, მოქალაქეთა აბსოლუტურ უმრავლესობას არ აქვს ტრადიცია, ჩივი და განსაკუთრებული მოთხოვნილება, ისარგებლოს აუდიტორული მომსახურებით. სენთან ჯერ კიდევ არ ჩამოყალიბებულა ცოცხალსებული აუდიტის კულტურა და აუცილებელი ინფრასტრუქტურა. აუდიტის განვითარების ისტორია, როგორც აუდიტის თეორიის მკვლევრების ამტკიცებენ, სახელმწიფოს განვითარების ერთ-ერთი საინტერესო ფერცეულია და იგი უხელოც წარსულში უნდა ეყვებოთ. აუდიტის აღმოცენება განუწყვლად არის დაკავშირებული სამეურნეო აღრიცხვის ისტორიასთან და მის განუყოფელ ნაწილთან - საბუღალტრო აღრიცხვასთან. სამეურნეო აღრიცხვის წარმოშობა უაუშირდება იმ მომენტს, როდესაც შესაძლებელი გახდა მონაცემების დაფიქსირება გარკვეულ მატერიალურ ელემენტზე. ითვლება, რომ სამეურნეო აღრიცხვა დაიწყო დაიწყო დაახლოებით 4 ათას წლის წინათ. ის აფიქსირებდა სამეურნეო ცხოვრების ანუ საქმიანობისა და მოვლენების ფაქტებს, რომლებსაც შეიძლებოდა თვითონივე შედგებოდა მოხლოდოდა. სამეურნეო აღრიცხვის გაფრცელებამ განაპირობა ახალი პროფესიის წარმოშობა. არენაზე გამოჩნდნენ აღრიცხვის მებაღეები, რომლებსაც გვეყვებისა და მესამოტრამის სასწავლებლებში ამსაღებდნენ. ამას ნაწილობრივ ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ სამეურნეო აღრიცხვასთან დაკავშირებული დებულებები აისახა ძველი მსოფლიოს ნორმატიულ დოკუმენტებში. დაახლოებით ამავე პერიოდში ხათაყის იღებს ის საკონტროლო ფუნქციები, რომლის ბაზაზეც აუდიტის პროფესია აღმოცენდა.

აუდიტის პირველ თეორეტიკოსებად ითვლებიან თავისი დროის ავტორიტეტული საეკონომისტები ლ. დიქსი (1864-1932) ინგლისში და რ. მონტგომერი (1872-1953) ამერიკაში. 1892 წ. ლ. დიქსის მიერ გამოქვეყნებულ შრომაში, აუდიტი მის მიერ განისაზღვრა, როგორც საშუალო, დაკავშირებული საბუღალტრო ბალანსის კორექტირებისა და სისწორის დამტკიცებისთანავე. აუდიტის მიზნად მას მიაჩნდა საბუღალტრო ანგარიშგებაში თაღლითობის, შემთხვევითი შეცდომების და ნაკლოვანებების გამოვლენა. რ. მონტგომერმა შემდგომში განავითარა ლ. დიქსის შეხედულება აუდიტზე და შექმნა „ტექსტური აუდიტის“ თანამედროვე დოქტრინა, სადაც აღწერილია აუდიტის პრაქტიკა და მისი პროცედურები. მას შემდეგ, რაც მ. მანუტიმა და ა. შარაფმა ჩამოაყალიბეს აუდიტის პოსტულატები, საძირკველი ჩაეყარა აუდიტის მეცნიერულ კვლევას.

ცნობილი ამერიკელი მეცნიერი რობერტ მონტგომერი თვლის, რომ „ანგარიშგების პრაქტიკა სათავეს იღებს დაახლოებით 4000 წლიდან, როდესაც ახლო აღმოსავლეთის უსუფელში ქვეყნებში მალაღგანეთარებადი სახელმწიფოების შექმნა და სამეურნეო საქმიანობის მოწესრიგება დაიწყო. მმართველმა წრეებმა იმთავითვე წელი მიიყვეს შემოსავლებისა და გასაღებების აღრიცხვას, გადასახადების აკრეფას. ყოველივე ეს კონტროლის ფუნქციების ამოქმედებას მოითხოვდა, რომლის ძირითად მიზანს არაკომპეტენტური, უპატიოსნო ჩინონიერების მხრიდან შეცდომებისა და მოტყუების შემთხვევათა გამოაშკარება წარმოადგენდა.“¹

ძველ რომში ჩე. წ. აღმდე III საუკუნეში რომაელი მმართველები სახასიზო ჩინონიერებს ავალდებდნენ პროვინციების ბუღალტრულ კონტროლს და ამ ინფორმაციის წარდგენას.

არსებობს ევკლიტური და ანტიკური ხანის რომაული ჩანაწერები იმის შესახებ, რომ საქციალურად ქირაობდნენ ისეთ პირებს, რომლებსაც შესწევდათ უნარი აეკრიფათ გადასახადები და შეეფასებინათ უძრავი ქონება.

საფრანგეთში ბარონები ყოველწლიურად, საჯაროდ აბარებდნენ აუდიტორებს თავიანთი სამფლობელოს აღწერის ანგარიშს და შემდეგ ხასინადარი ბუგრადად შემოსავლებს.

ჩინეთში, ჩანგოუს დინასტიის ეპოქაში (1122-25 წ. ჩე. წ. აღმდე) ხორციელდებოდა სისტემა მოიცავდა საფუძვლიანად დამუშავებულ ბიუჯეტს და ყველა სამთავრობო დეპარტამენტის აუდიტს.

აოენში ძე. წ. აღმ. V საუკუნეში, სახალხო კრება აკონტროლებდა სახელმწიფოს შემოსავალს და გასავალს, ხოლო ქვეყნის საფინანსო სისტემაში შედიოდნენ სამთავრობო აუდიტორები, რომლებიც ამოწმებდნენ თანამდებობის პირთა დოკუმენტებს მათი უფლებამოსილება შეწყვეტის შემდეგ.

საინტერესო მოსაზრებას გამოთქვამს რობერტ მონტგომერი თავის წიგნში „მონტგომერ აუდიტი“:

„შინაგანი კონტროლის სხვადასხვა ფორმებია აღწერილი ბიბლიაში, რომლის შინაარსი, სასოგადო აზრის თანახმად, მოიცავს პერიოდს ძველი წელთაღრიცხვის 1800 წლიდან ახალი წელთაღრიცხვის 95 წლამდე. კონტროლის შემოღების ლოკალური დასაბუთება, – რაც იმაში მდგომარეობს, რომ თუკი მოხდეს იმეცემა მოსაერის შესაძლებლობა, იგი ისარგებლებს ამ შესაძლებლობით, – ასახავს იმ პროფესიულ სექტორის შესახებ, რაც დღესაც უნდა ახასიათებდეს აუდიტორს და რასაც მოსიგან მოვლიან. კონკრეტულად, ბიბლია ეხება ქონების ორმაგი დაცვის, კომპეტენტური და პატიოსანი მუშაკების დაქირავების, მოვალეობათა დანაწილებისა და უფლებათა შემოფარგვლის საკითხებს.“²

1324 წელს ინგლისში მოწვეულ იქნა პირველი პარლამენტი, სადაც ერთ-ერთ საკითხად განიხილებოდა „ხაზინის სახსრების გარკარგვის ეფექტურობა“. ამ საკითხმა განაპირობა კონტროლირების (აუდიტორების) ინსტიტუტის შექმნა. პარლამენტის გადაწყვეტილების საფუძველზე ედუარდ მეორემ დანიშნა სამი სახელმწიფო აუდიტორი. აუდიტორების დანიშვნის შესახებ ბრძანებულებაში აღნიშნულია, რომ „აუდიტორები ეალდებულნი არიან გამოიკითხონ, მოისმინონ და წაიბარონ ყველა ის სააღრიცხვო მონაცემები, რომელიც ჩატარდა და ჩატარდება შემდეგ პროვინციებში: ოქსფორდში, შერკენაილში, უელსში, სომერ-

¹ „მონტგომერ აუდიტი“ თბილისი, 1998 წ. გამომცემლობა „ფინანსები“. გვ. 13

² „მონტგომერ აუდიტი“ 1998 წ. თბილისი გვ. 13

სექში და დორსეტში". ამჟამად დოკუმენტით აღდგინდა მოვალეობა განისახლება შემდეგად ფუნქციებით: გაკონტროლებინათ ფულადი სახსრების განკარგვის კანონიერება და ამასთანავე, მოეხმინათ და გამოეკითხათ ვუვლა ის პირი, ვისაც ამოწმებდნენ. გარდა ამისა, არსებობს „სახასიათო არქივის დოკუმენტები“, რომელიც დათარიღებულია 1130 წლით, სადაც აღნიშნულია აუდიტორული შემოწმების ფაქტი. ამ წყაროს მიხედვით, აუდიტორ მთავრდებოდა აუდიტორის ანგარიშის მოსმენით, რომელსაც ხმაიანდობდა ხასიათადარი, ხოლო აუდიტორი თავის მოხსენებას ასე ამთავრებდა: „მოსმენილია ქვემოთ ხელისმომწერი აუდიტორის მიერ“, რაც იმასაც ადასტურებს, რომ ამ თანამდებობის პირ-თათვის ტერმინი „აუდიტორი“, შემთხვევით არ იქნა შერწყობილი, რადგან იმ დროს, მოსახლეთაის უმრავლესობა (მ.შ. თანამდებობის პირებიც) წერა-კითხვის უცოდინარი იყო, ამიტომ მოწმდებოდა არა იმდენად შედგენილი დოკუმენტი, რამდენადაც სიტყვიერი ჩვენებები.

1631 წელს, როდესაც ინგლისელი რკინიგზელები, სადასტურებო და სხვა ინესტორები ჩრდილოეთ ამერიკაში გაემგზავრნენ, მათთან ერთად მსხვილ ინგლისელ კრედიტორთა ინტერესების დასაცავად დაამოუკიდებელი აუდიტორებიც გაგზავნეს, რომლებსაც უნდა გაერკვიათ მსარდად დაგადასტურების მოსესები. აუდიტის მკვლევარები ამ შემოწმებებს თუღაიან პირველ ოფიციალურ აუდიტურ შემოწმებად აშშ-ში, რის შემდეგ აუდიტორულმა საქმიანობამ სწრაფი განვითარება დაიწყო.

XX საუკუნის დასაწყისამდე დამოუკიდებელი აუდიტი აშშ-ში ხორციელდებოდა ინგლისური მოდელის მიხედვით. ამასთან დაკავშირებით, რ. მონტგომერმა ამ აღრეულს ეტაის ამერიკულ მოდელს „ანგარიშწარმოებული აუდიტი“ უწოდა, ამასთან ერთად, აღნიშნა, რომ ამ პერიოდის აუდიტური შემოწმებისას „სამუშაო დროის სამი მეთოხედი მიქონდა გამოთლებს და საბუღალტრო წიგნების შედგენას“. პირველი ოფიციალური დადგინდება აუდიტის შესახებ აშშ-ში გამოქვეყნდა 1917 წელს და ეწოდა „ბალანსთა აუდიტი“. რომელიც მომსაღებელი იყო ამერიკული ინსტიტუტის (დღეს დიპლომირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკული ინსტიტუტი AICPA) ექსპერტების მიერ.

რუსკაში, სოგირითი მონაცემით, აუდიტორის წოდება აქტრე 1-მა დაამკვიდრა. აუდიტორის საქმიანობაში იგულისხმებოდა პროკურორის, საქმთა მწარმოებლის მოვალეობა. აუდიტორებს რუსეთში ნაფიც ბუღალტრებს უწოდებდნენ.

1844 წლიდან ინგლისში მიიღეს კანონი, რომელიც სააქციო საზოგადოებების გამგობებს ავალდებულებდა (როგორც წესი - წელიწადში ერთხელ) დამოუკიდებელი აუდიტორების მოწვევას საბუღალტრო ანგარიშგებისა და აქციონერების წინაშე ანგარიშების შესამოწმებლად, ხოლო 1862 წ. კი მიღებულ იქნა კანონი აუცილებელი აუდიტის შესახებ. 1867 წ. ანალოგიური საკანონმდებლო აქტები მიიღეს საფრანგეთში.

1880 წელს ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი შეიქმნა ინგლისსა და უელსში. 100 წლის შემდეგ მასში 100 დამფუძნებელი ერთიარდება. ეს ინსტიტუტი დიდ მეთოდურ საქმიანობას ეწეო, შემოწმებებს აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტებს, გამოსცემს ჟურნალს „Accountants“, რომელშიც აუდიტის შესახებ მრავალი მასალა იბეჭდება.

XVIII საუკუნის დასაწყისიდან დაიწყო პირველი სპეციალური ცნობარების გამოცემა, რომლებშიც მოცემული იყო ინფორმაცია აუდიტორთა შესახებ. XIX საუკუნეში ინგლისში ჩამოყალიბებულ სააქციო კომპანიათა მმართველები წელიწადში ერთხელ იწვევდნენ აუდიტორებს, რომლებიც საკანონმდებლო წესით აწარმოებდნენ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, რასაც, შემდგომ, აქციონერებს დასკენის სახით წარუდგენდნენ. XIX საუკუნის მეორე ნახევარში გაჩნდნენ აუდიტორთა არასახელმწიფოებრთვი გაკროიანებები, მათ შორის, პირველი - შოტლანდიაში 1854 წელს. მოგვიანებით ასეთი ორგანიზაციები ჩამოყალიბდა ინგლისში, ამერიკაში, კანადასა და სხვა ქვეყნებში. ინგლისურენოვან ქვეყნებში ეს ორგანიზაციები დღემდე არეგულირებენ აუდიტორულ საქმიანობას. მაგ.: ამერიკული დიპლომირებულ საზოგადოებრივ ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ჩამოყალიბდა 1887 წელს) რეკომენდაციები ეთიკის, სტანდარტებისა და პრაქტიკული აუდიტის შესახებ, დღემდე სავალდებულოა ყველა აუდიტორისათვის, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებას აწარმოებს. ეს რეკომენდაციები ეხება ყველა აუდიტორს (აუდიტორი ფირმის წევრსა თუ ინდივიდუალურ აუდიტორს). ინსტიტუტი, აგრეთვე, მუშაობს აუდიტის ეთიკის საკითხებზე, აუდიტური მომსახურების კონტროლის საკითხზე; ეხმარება თავის წევრებს პროფესიული პრობლემების გადაწყვეტაში.

სრულიად განსხვავებულად ხდებოდა აუდიტის განვითარება რუსეთში. თუ ანგლოსაქსონური სისტემის და ევროპის ქვეყნებში ფინანსური კონტროლი უპირატესად „ორი-სინტალურად“ ეითარებებოდა, რუსეთისათვის (ისევე, როგორც ყოფილ საბჭოთა კავშირში შემავალ ქვეყნებში) დამახასიათებელი იყო ფინანსური კონტროლის „ეკონტროლი“ განვითარება. ახუ ყველაზე უწყებაზე კონტროლი მხოლოდ სარევიზიო საკონტროლო აპარატის მუშაკების მიერ ხორციელდებოდა, რასაც ისტორიული გარემოება იწვევდა, ამიტომ ყოფილი საბჭოთა კავშირის რესპუბლიკებში აუდიტის ინსტიტუტის დაფუძნების მკაცრადი მტოცე საუკუნის 90-იან წლებამდე უშედეგოდ მთავრდებოდა.

XX საუკუნეში აუდიტორულში საქმიანობამ არსებითი ცვლილებები განიცადა. თავდაპირველად, ძირითადი ყურადღება იმ დოკუმენტაციის შემოწმებას ექცეოდა, რომელიც ფუნდამენტური საკითხების მტკიცებულებას ახდენდა, ფინანსურ ანგარიშგებას აკონტროლებდა, თავდითობის ფაქტებს გამოავლენდა. საქმის ამგვარი წარმოების მიხედვით ის გახლდათ, რომ სასოგადოება და საქმიანი წრეები ნაკლებად ენდობოდნენ კონცერნის ანგარიშგებას.

XX ს-ის 30-იან წლებამდე აუდიტორ დასკვნებში იყენებდნენ ტერმინს „ვალსტურება“, იგულისხმებოდა ევროპული ტიპის ფუნქციის განხორციელება და კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების დასკვნის ინფორმაციაზე არაადეკვატურად დიდი პასუხისმგებლობა. ტერმინი „ვალსტურება“ შემდგომში შეიცვალა ფორმულირებით „გამოვთქვამ აისრ“. აუდიტორულ პრაქტიკაში დღემდე მიღებული ასეთი განმარტება, რაც აუდიტის ნატარების ხასიათსა და ამოცანებს უფრო შეესაბამება.

1923-1933 წლების მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა გაზარდა მოთხოვნილება აუდიტორებსზე. გაიზარდა, აგრეთვე, მოთხოვნა სააუდიტორო შემოწმების ხარისხის მიმართაც. კრისისის დამთავრების შემდეგ მოიმატა ინფორმაციის მოცულობამ წლიურ ანგარიშებში, აუცილებელი გახდა ამ ანგარიშებისა და აუდიტორული დასკვნების გამოყენება. აუდიტის მძლავრ იარაღად გადაიქცა თავდითობთან ბრძოლის საქმეში.

ყოველივე ამის შედეგად, ფართო გაქანება მიეცა აუდიტორულ საქმიანობას, ამასთან ერთად, იხვეწებოდა მათი საქმიანობა, თანდათან ხდებოდა იმ მომსახურებებისა და სახეების გაფართოება, რომლებსაც თხოვლობდნენ ეკონომიკური სუბიექტები. ამან კი მათი საქმიანობის არეალის გაზარდა გამოიწვია. ბუღალტრული აღრიცხვის ტრადიციულ მომსახურებასა და კონსულტაციებთან ერთად, აუდიტორებმა დაიწყეს საწარმოს მმართველობითი საქმიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიის, მარკეტინგის, მატერიალურ-საწარმოო მარაგების, ეკონომიკური დაგეგმვისა და პროგნოზირების, საბანკო და სადას-ლევეო საქმის, საგადასახადო დაბეგვრის და სხვა საქმიანობის სწორი და ყურითიანი წარმოებისათვის სათანადო კონსულტაციები და მათზე დასაბუთებული დასკვნების მომზადება. ამასთანავე, ინვესტორთა ინტერესების გათვალისწინებით, აუდიტორებმა მეტი ყურადღება დაუთმეს აქტივებისა და პასივების შეფასებას. აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკის ასეთმა პროგრესმა იგი ბიზნესის ორგანულ ნაწილად აქცია. ყოველივე ამის კვალდასახე გაიზარდა სასოგადოებრივი ინტერესები და მოთხოვნები განაოდეების, ეთიკის, პროფესიული მომზადების, აუდიტორთა მოვალეობებისა და საქმიანობის მიმართ. დროთა განმავლობაში აუდიტორული სამსახური ისეთ ფაზაში შევიდა, როდესაც, როგორც აუდიტორი, ისე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელები გრძნობდნენ თუ როდესაც აუდიტორ ბელს იყო პროფესიული საქმიანობის სტანდარტების შემოღება, საქმიანობის საკანონმდებლო ბაზის უსრუნველყოფა აუდიტის მავალპროფესიულ დონეზე ნატარებას და გამოცხადება ყოველგვარ ნეგატიურ მოვლენებს.

ამ წლებში საგრძობლად გაიზარდა სასოგადოებრივი ინტერესები მძლავრადიფორცირ კონტროლთა ინსტიტუტის ჩამოსაყალიბებლად. „სოცეფრო ქვეყანაში შეიქმნა ამ დარგის პროფესიონალთა სხვადასხვა ინსტიტუტი განსხვავებული სახელწოდებებით. ამავ დროს, ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებში დაიწყო აუდიტორული საქმიანობის დეტალური საკანონმდებლო ბაზის შექმნა, ამოქმედდა აუდიტორული საქმიანობის უნიფიცირებული წესები, რაც ეკონომიკური სუბიექტს კვალიფიცირებული აუდიტის ნატარების გარანტიას აძლევდა და იცავდა მას არაკეთილსინდისიერი აუდიტორებისაგან. „სოცეფრო ქვეყანაში დაიწყო აუდიტის სტანდარტების (წესების) და მასთან დაკავშირებული მარეგულირებელი დოკუმენტების მომზადება, მათ საფუძველზე აუდიტის ნატარების პრინ-

ციკების დაქვემდებარება. მაგ.: აშშ-ში აუდიტის სტანდარტიზაცია 1939 წლიდან დაიწყო, როცა AICPA-მ (ნაყოფი ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტი) დააფუძნა აუდიტორულ პროცედურათა კომიტეტი (SAP) და ამ კომიტეტის მიერ დაიწყო აუდიტორული პროცედურების დებულებების გამოცემა. მოგვიანებით ეს კომიტეტი გარდაიქმნა აუდიტორი სტანდარტების ამსახურებელ კომიტეტად. შემდეგ კი აუდიტორული სტანდარტების საბჭოდ (AGB).

„აუდიტის საფუძვლებში“ ა. შერმეტი და ე. სუიტი აუდიტის განვითარებას სამ ძირითად ეტაპად ქყოფენ:

„ძირველი: 40-იანი წლების ბოლომდე აუდიტი მდგომარეობდა მხოლოდ იმ დოკუმენტაციის შემოწმებაში, რომელიც ჩაწერილ ფულად ოპერაციებს და ამ ოპერაციების საფინანსო ანგარიშებში სწორად დაჯგუფებას ადასტურებდა. ეს იყო ე.წ. დამადასტურებელი აუდიტი.

მეორე: 1949 წლის შემდეგ, დამოუკიდებელმა აუდიტორებმა მეტი ყურადღება დაუთმეს კომპანიებში შიდა კონტროლის საკითხებს, ვინაიდან ფიქრობდნენ, რომ შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემის არსებობისას შეცდომის დაშვების ალბათობა უმნიშვნელოა და ფინანსური მონაცემები საკმაოდ სრული და სუსტია. აუდიტორმა ფირმებმა, უმეტესად საკონსულტაციო საქმიანობას მიჰყვეს ხელი. ასეთ აუდიტს სისტემურ-ორიენტირებულ ეწოდება.

მესამე: აუდიტის ორიენტაცია შესაძლოა რისკზე შემოწმებების ან კონსულტაციებისას. ეს არის აუდიტი, რომლის დროსაც კლიენტის ბიზნესიდან გამომდინარე, შემოწმება ხდება შერჩევით, ძირითადად იქ, სადაც შეცდომის ან თაღლითობის რისკი მაქსიმალურია“.¹

პროფესიულ აუდიტორთა რაოდენობა ყოველ ქვეყანაში იზრდება, მართალია, მათ პროფესიას სხვადასხვა სახელწოდება აქვს, მაგრამ მიზანი და ამოცანები, ძირითადად, უცვლელია. მაგ.: ინგლისში აუდიტორს უწოდებენ ნებისმიერ სპეციალისტს, რომელიც დასაქმებულია საფინანსო ანგარიშგების უზრუნველყოფის კონტროლის სფეროში, მათ შორის, სახელმწიფო კონტროლის მუშაებსაც. საფრანგეთში დამოუკიდებელი საფინანსო კონტროლის სფეროში მოქმედებს ორი ორგანიზაცია: ბუღალტერ კესიტების, რომლებიც უშუალოდ არიან დაკავებული საბუღალტრო ადრეცხვით, ანგარიშების შედგენით და საკონსულტაციო მომსახურებით და ანგარიშგების კომისიების (რწმუნებულების), რომლებიც უზრუნველყოფენ საფინანსო ანგარიშგების უზრუნველყოფის კონტროლს (აუდიტს). აშშ-ში ამ საქმიანობას ახორციელებენ დიპლომირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრები. გერმანიაში აუდიტორი განიხილავს როგორც თავისუფალი პროფესია, თუმცა, ამავე დროს, არ ეხსნება მასუხისმგებლობა როგორც სახელმწიფოს, ისე საზოგადოების წინაშე. ამას ადასტურებს ის ფიციც, რომელსაც აუდიტორი ლიცენზიის მიღებისას წარმოუქვამს და ადასტურებს წერილობით: „... ეფიცავი ღმერთს, ყოელის შემოსულს და ყოელისმცოდნეს, რომ სრული მასუხისმგებლობითა და კეთილხინდობითა შევასრულებ ბუღალტერ-აუდიტორის მოვალეობას, განსაკუთრებით დაეიცავი კონფიდენციალურობასა და სინდისიერებას, ობიექტურად შევაღებენ აუდიტორულ შემოწმებას და დასკენით აქტს. ღმერთი იყოს ჩემი მფარველი“.

დრომ და მიმდინარე პროცესებმა დაადასტურეს აუდიტორული საქმიანობის აუცილებელი ბუნება, მისი მნიშვნელოვანი როლი ქვეყანაში თავისუფალი და სოციალურად იერიერტირებული საბაზრო ეკონომიკის ფორმირებაში.

აუდიტორულ მომსახურებაზე მოთხოვნილების სრდა გამოწვეულია ისეთი ობიექტური მისუხობით, როგორცაა მეწარმობისა და კაპიტალის ბაზის განვითარება, ორგანიზაციების მისწრაფება ოპორტუნულირებისაკენ, ფინანსურ მდგომარეობაზე კონტროლის გაძლიერება, მესაკუთრებისა და კრედიტორების მატერიალური დაბანდვების გარანტირება, საქმიან პარტნიორობის შორის ურთიერთობის უსრუნველყოფა.

აუდიტორული საქმიანობა რომ საბაზრო ეკონომიკის ატრიბუტია, ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ „თანამედროვე საქმიანი სამყაროს წარმომადგენლები სერიოზულად არ აღიქვამენ მეწარმეს, რომლის ანგარიშგების მონაცემები დადასტურებული არ არის და მოუკიდებელი აუდიტორული დასკენით. ფირმები, რომლებიც სარგებლობენ აუდიტორული მომსახურებით, პარტნიორობის და მყიდველების ნდობით სარგებლობენ. ცნობილია, რომ 80-იან წლებში ჩინეთში ჩამოყალიბებულმა აუდიტორული კონტროლის სისტემამ

¹ ა. შერმეტი, ე. სუიტი „აუდიტის საფუძვლებში“ თბ. 1998 წ. გვ. 5

მნიშვნელოვანი როლი ითამაშა ამ ქვეყნის ეკონომიკის გაჯანსაღებასა და ბაზრის სტაბილიზაციაში¹.

ყოველივე ეს აღბატურებს, რომ დიდია აუდიტორული საქმიანობისა და აუდიტის განმახორციელებელი სუბიექტების პასუხისმგებლობა, როგორც სახელმწიფოს, ასევე აუდიტორული მომსახურებაში მოსარგებლე ეკონომიკური სუბიექტის წინაშე, რადგან საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ქვეყნის ეკონომიკური ცხოვრების გაჯანსაღებისა და წინსვლის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ფაქტორს წარმოადგენს.

აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები

საქართველოში სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენამ და მისი გეგმიან ეკონომიკიდან საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლამ ქვეყანაში ეკონომიკის განვითარება ორიენტირებული კახადა სახელმწიფო მართვის დემოკრატიული პრინციპების დაყუენებაზე, საბაზრო ეკონომიკის მოდელის დამკვიდრება განვითარებაზე ყოველგვარ ამაღ კი განასაზრდა სახელმწიფოს როლის მართვის ახლებურად წარმოდგენა, რის შედეგად საწარმოებს პოლიტიკურად, ფინანსურად და ადმინისტრაციულად საშუალება მიეცათ კანონის ფარგლებში თავისუფლად მოქმედების და მისი შედეგების შემდგომი ორგანიზების წარების გარეშე განკარგვისა. მიუხედავად ამისა, მისი სოციალური ეკონომიკური პროცესი (დაბეგურა, ფასწარმოქმნა, მოთხოვნა-მიწოდება) რეგულირდება კანონის ძალით, რადგან ეს რეგულირება მისი არასრულყოფილების გამო მაინც ითხოვს სოც შემოხვევაში გარე მექანიზმის დახმარებას, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ქაოსი და საქმიანობის სრულყოფილად ფუნქციონირების დამაბრკოლებელი ძალების შემოქმედება.

მეწარმეობისა და კაპიტალის ბაზრის განვითარებამ, ორგანიზაციების მისწრაფებამ თვითრეგულირებისაკენ, ფინანსური ფონდების შექმნის აუცილებლობამ, რომლებიც ახდენენ ეკონომიკური მდგომარეობის უზრუნველყოფას, მესაკუთრეებისა და კრედიტორების მატერიალური დაზანდებების გარანტიებმა მოითხოვა, რომ ობიექტურად შეფასებულიყო ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ეფექტანობა, სუსტიად განსასდგურულიყო მისი სამეურნეო და ფინანსური ოპერაციების ეკონომიკური უწყეარობა, მისანშეწონილება და გამოყენებისყოფი მისი ეფექტურობის ამადლების და შემოსავლების სრდის რესურსები. ყოველივე ამ მოთხოვნებმა ბიძგი მისცა კონტროლის ახალი ინსტრუმენტის აუდიტორული საქმიანობის შექმნას და დანერგვას პრაქტიკაში. აუდიტორული საქმიანობა, როგორც არასახელმწიფოებრივი კონტროლის საყოველთაოდ აღიარებული და ცხოვრებაში პრაქტიკით შემოწმებული ფორმა, ფართო მასშტაბურ გამოყენებას პოულობს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპებზე მოწყობის პირობებში. არსებობს აუდიტთან დაკავშირებული სწავლელთა გამოწარმებული:

„აუდიტის გარეშე არ არსებობს ანგარიშთა საიმედოობა, ანგარიშთა საიმედოობის გარეშე არ არსებობს კონტროლი, ხოლო კონტროლის გარეშე რად დირს ხელისუფლება“. და კიდევ „აუდიტორული მომსახურების გარეშე ცივილიზებული ბიზნესი არ არსებობს ანუ სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ბიზნესი აუდიტის გარეშე – კრიმინალური ეკონომიკაა“. სწორედ აუდიტის მიმართ ასეთმა მკაცრმა მოთხოვნამ განაპირობა, რომ ბიზნესის პირობებში, საქმიან სამყაროში, არაინ არ უყურებს სერიოზულად იმ მეწარმეს, რომელთა საანგარიშო შიდაცემები არ არის დადასტურებული აუდიტორული დასკვნით.

იმის შესახებ, რომ აუდიტორებმა, პირველ რიგში, უნდა დაიცვან ინტესტორის, მეწარმის ინტერესები, ახლო წარსულში როგორც საქართველოს მეწარმეთათვის, ისე მოსახლეობისათვის არ იყო ცნობილი. მათ აუდიტის აუცილებლობა და ამ სტრუქტურის მნიშვნელობა მხოლოდ მაშინ შეიგრძენეს, როდესაც დღევანდელ დუხჭირ პირობებში მცხოვრები მოსახლეობის რამდენიმე ათასი შეიანაბრე უკონტროლობისა და ყაღბი რეკლამების საშუალებით წამოაგუს თადღითების ანკესსე და უკანასკნელი კაიიკები და იმედები შესწირეს კერძო საეაგრო-საბანკო სტრუქტურებს, რომლებიც თითქმის ერთდროულად გაკოტრდნენ, ხოლო შეიანაბრეთა კუთვნილი ათუელი მილიონები მიითვისეს. დღეს ნათელია, რომ ეს საეკეო წარმოშობის კრიმინალური ფორმები ვერ შექმლბდნენ ამის წადენას, რომ ყოფილიყო კანონი მათი საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების აუცილებლობის შესახებ, რო-

¹ ა. შერბეტი, კ. სუიტი „აუდიტის საფუძვლები“ თბ. 1998 წ. გვ. 5-6

მელიც მოსახლეობიდან სესხად აღებული ფულადი სახსრების გასასტუმრებლად საჭირო ქონების არსებობას დაადასტურებდა, ან პირიქით, ასეთის უქონლობის შემთხვევაში აღკვეთდა მათ საქმიანობას.

აღნიშნულმა ფაქტებმა ცხადყო, რომ ათიოდე წლის წინ საქართველოში მოხდა მომხმარებელთა (საფორნლო) ბაზრის ძირითადი ინსტიტუტების ფორმირება, მეორე მხრივ – უკონტროლოების შედეგად შეიქმნა ფინანსური პირამიდები, რის შედეგად გაკოტრდნენ რიგი ფინანსური ინსტიტუტები, რომლებიც ძირითადად მოსახლეობის სახსრებს იყენებდნენ. გაკოტრებულ ნეკატორმა მოვლენებმა მრავალი ათასი ადამიანის და საწარმოს ინტერესების შელახა და დაასარაფრა, რის შედეგად მოხდა ინვესტორებისა და აქციონერების ნდობის შეურყევე, მხოლოდ ამის შემდეგ, როგორც მოსახლეობამ, ისე მეწარმეებმა გაათავისუფლეს აუდიტორული შემოწმების აუცილებლობა.

ამ თვალსაზრისით გარკვეულ ინტერესს წარმოადგენს აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა გამოკითხვის შედეგები იმასთან დაკავშირებით, თუ რის მიღება სურთ მათ აუდიტორებისაგან? უფრო აუდიტი და საგადასახადო დაბეგრვა“ (1998 წ. №1) გამოქვეყნებული აუდიტის მომხმარებელთა კვლევები, თუ რატომ იწვევენ აუდიტორებს. აუდიტის მომსახურებით მოსარგებლე 678 გამოკითხულიდან 60%-მა უპირატესობა მიანიჭა კონსულტაციებს და ინფორმაციით უსრუნიელყოფას, 14%-მა – სოციალური აუდიტის მოთხოვნას, 13%-მა – საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის განვითარების და მისთვის დასკვნის შედგენას, 70%-მა – აღრიცხვა-ანგარიშგების მოწესრიგებაში დახმარების აღმოჩენას. საკულისხმისა ისიც, რომ შეკითხვაზე: „თუ რად მიანიინათ მათ აუდიტორი“, გამოკითხულთა 86% აუდიტორებში ხელდას „კომპანიონებს“, რომლებსაც შეუძლიათ ხელი შეუწყოთ მათ სამეურნეო საქმიანობის სწორად წარმართვაში და ააცილონ ყოველგვარი ნეკატორული მოვლენები.

მიუხედავად ამისა, საქართველოში ჯერ კიდევ სუსტად არის განვითარებული აუდიტორული მომსახურების რეალური მოთხოვნა. თუ შევადარებთ დარგობრივ პროფილს, მაშინ აუდიტორული ფირმების დამკვეთების თითქმის ნახევარი სავაჭრო საწარმოებს ემართება და ისიც ისეთ საწარმოებს, სადაც აუდიტის ჩატარება კანონმდებლობით არის განსაზღვრული, ასევე დაბალია საბანკო ორგანიზაციებში აუდიტის ჩატარების მაჩვენებლები, ხოლო საინვესტიციო ინსტიტუტების და სადასწვევო ორგანიზაციების მოთხოვნა აუდიტორულ მომსახურებასე მისერილია, ე.ი. აუდიტორული ფირმების დამკვეთებს თუკო შეუფასებენ სხვა პარამეტრებით, აღმოჩნდება, რომ შესაძლებელი ეკონომიკური სუბიექტების თითქმის ნახევარი არის საწარმოები, რომლებიც კანონით ვალდებული არიან ქსინდუთ აუდიტორული დასკვნა, ხოლო საინციაციო აუდიტის მოცულობა ძალზე მცირეა (დაწვრილებით იხილე შემდეგ თავში). აუდიტორული საქმიანობის საბჭოში წარმოდგენილი ანგარიშები ცხადყოფს, რომ აუდიტორი ფირმების მედშივე დამკვეთები არიან: კომერციული ბანკები, საწარმოები უცხოური ინვესტიციებით, საწარმოები, რომლებიც აქვეყნებენ თავიანთ ბუღალტრულ ანგარიშგებას და აუდიტორულ დასკვნას სამეურნეო საქმიანობის, ქონების და საფინანსო მდგომარეობის შესახებ.

დღესდღეობით აუდიტორულ მომსახურებასე მოთხოვნა საგრძობლად გაიზარდა, მაგრამ იმის თქმა, რომ ამ სფეროს მიმართ არ არსებობს პრობლემები, არასწორი იქნება, რაჟემარდა, დღესაც არსებობს უთანხმოებები დამკვეთსა და აუდიტორს შორის; ადგილი აქვს არაკეთილსინდისიერი და გარეგნობითი სამუშაოების შემთხვევებს და სხვა. ამის გამო, ყველა სახის გაუგებრობის შემთხვევაში წარმოიქმნება კითხვა, რატომ არ აფრთხილებდნენ აუდიტორები, რომლებიც აწარმოებდნენ საბუღალტრო ანგარიშგების შემოწმებას, თავის დამკვეთს, მათ ინვესტორებს და სხვებს მოსალოდნელი ხიფათის შესახებ. მიუხედავად ამისა, აუდიტორული ბაზრის ყველა მონაწილე თანახმა იბასე, რომ დღესდღეობით გაორკეველობის ფაქტები მცირდება. თუმცა არიან მოწინააღმდეგენიც, რომლებიც აუდიტორული მომსახურების სკეპტიკურად უყურებენ. მართალია, აუდიტორული საქმიანობა არსებითად კონტროლის გარკვეული ფორმაა, კონტროლი კი არავის არ სიამოვნებს, მაგრამ ისიც უნდა იქნეს გათვალისწინებული, რომ აუდიტი ყველასათვის საჭიროა და აუცილებელიც კია, რადგან დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარების მოთხოვნის დამკვეთილებმა ქმნის იმის გარანტიას, რომ ფინანსური ანგარიშგება იქნება ობიექტური, მიუკერძოებელი, არ იქნება ფალსიფიცირებული და უსასუხებს მომხმარებლის მოთხოვნებს. დღესდღეობით შეიძლება ითქვას, აუდიტი, როგორც ავტორიტეტული ინსტიტუტი, რომელიც უპირაბო

ნდობას იმსახურებს შიდა და გარე ინვესტიორების მხრიდან, შედეგად, რადგან მათ იგრძნეს აუდიტორული დასკვნის აუცილებლობა და ამ სტრუქტურების საქმიანობის შედეგები.

უკანასკნელ წლებში აუდიტორულ საქმიანობაზე მოთხოვნების ზრდა ნაწილობრივ გამოწვეულია ისეთი ობიექტური მიზეზებით, რომელიც სასოგადოების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, კანონმდებლობით განისაზღვრა. კანონმდებლობით სოციალური ინდივიდუალური მეწარმისათვის და ორგანიზაციისათვის დაწესებულია საყვარელყოფილ აუდიტორული შემოწმება, მათ შორის – ბანკების, სადასტავო კომპანიების, საეკონომიკური სახელმწიფო ფონდების, საფონდო და სასაქონლო ბირჟების, ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების (კანონის მე-15 მუხლი), აგრეთვე იმ სა-მეურნეო სუბიექტების, რომელთა ორგანიზაციულ სამართლებრივ ფორმა მოქმედ კანონმდებლობის შესაბამისად, ითვალისწინებს შესაბამისად შესწავლულ ქონებრივ პასუხისმგებლობას ანუ იმ ეკონომიკური სუბიექტებისას, რომელთა საქმიანობა როგორც სახელმწიფო, ისე სასოგადოების ინტერესების საჯარო დაკვირვებაზე აუცილებლობას წარმოადგენს. რადგან ეს სუბიექტები, როგორც წესი, საქმიანობას ახორციელებენ ფისიკური და იურიდიული პირების სახსრებით, ამ მათი საქმიანობის ფინანსური კონტროლი სახელმწიფოსათვის ინტერესს წარმოადგენს. ამიტომ საჭიროა მათი საქმიანობის საჯაროობა, ანუ ისეთი გარანტიების არსებობის აუცილებლობა, რომლებიც საჯარო მიზნებისათვის იძლე-ყენ საშუალებას უსრულყოფილ საბუღალტრო-სააღრიცხვო ინფორმაციის დამაჯერებლო-ბად. ყოველივე ეს კი შეუძლებელია საბუღალტრო ანგარიშგების შედგენის სისწორის შე-საბამისი კონტროლის და მისი წარმოშობის შემოწმების გარეშე. საყვარელყოფილ აუდიტი, როგორც მთითებულია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 22-ე მუხელში, უნდა განხორციელდეს ყოველწლიურად, ამის გამო საყვარელყოფილ აუდიტის ჩატარება არ გუ-ლისხმობს აუდიტორული სუბიექტის ინიციატივას, არამედ მისი ვალდებულება საჯარო-სამართლებრივი ხასიათისაა, ხოლო აუდიტორული დასკვნა შედგენილი აუდიტორული შემოწ-მების შედეგების საფუძველზე, შედის წლიურ ოფიციალურ საბუღალტრო ანგარიშგებაში საყვარელყოფილ ელემენტის სახით, მის გარეშე ანგარიშგება არასრულყოფილად ითვლება, ხოლო საყვარელყოფილ (ბუღალტრული) ანგარიშგების მომხმარებლებს მ.შ. სახელმწიფო საგა-დასახადო ორგანიზაციები ასევე ანგარიშგებას ჩათვლიან არადასაქმავყოფილად. ა-მახთან ერთად, საგულისხმოა ისიც, რომ საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდი-ნარე, ეკონომიკურ სუბიექტებს ევალებათ გამოაკვეყნონ წლიური ანგარიშგება, ბუ-ღალტრული ბალანსი, მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიში, ამ მიზნით გამოსაკვეყ-ნებული ფინანსური მასშტაბების რეკუპარობის დასადასტურებლად ეკონომიკური სუ-ბიექტები იწვევენ დამოუკიდებელ აუდიტორებს, რომლებიც ქონებრივი ინტერესებით არ არიან დაკავშირებული ეკონომიკურ სუბიექტთან და აუდიტის განხორციელებისას მოქმე-დებენ როგორც ოფიციალური დამოუკიდებელი სუბიექტები, კანონის ძალით, სახელმწი-ფოს უწყებამოსილებით.

აუდიტორულ საქმიანობაში აუდიტორის კეთილსინდისიერება პროფესიული გადაწყვე-ტილების სასოგადოებრივად გვეუბნება, ეს პრინციპი აუდიტორისაგან მორალური კოდექსის მოთ-ხოვნების დაკვირვებას მოითხოვს. აუდიტორი იმას უნდა ეყრდნობოდეს, სადაც სამართლიანობა და ჭეშმარიტებაა. ჯერ კიდევ არამდინამე საუკუნის წინ, თანამედროვე ადრიცხვის ფუძემ-დებელი ლუკა პანალი მოუწოდებდა კოდექსებს, რომ მხოლოდ „ჭეშმარიტებით“ ცხელმდ-ეიანებათ. აშშ-ში გამოცემული აუდიტორის კოდექსის კოდექსი მიუთითებს აუდიტორს, რომ აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს თავისი საქციელი და აქიოხის თავს: „აქცევი თუ არა ისე, როგორც კეთილსინდისიერად ადამიანს შეუყურება, დაეჩვენო თუ არა პატიოსანი?“,

აუდიტორული პროფესიისადმი ასეთი მაღალი მოთხოვნები, მათგან ობიექტურობასა და დამოუკიდებლობის პრინციპების დაკვირვება მოითხოვს. ობიექტურობა ინტელექტუალური პო-სიტივა, რომელიც აუდიტორის პროფესიულ საქმიანობას მნიშვნელობას ანიჭებს. დამოუ-კიდებლობის პრინციპი აუდიტორს არიდებს ისეთ საქმიან ურთიერთობებს, რომლებშიც შეიძლება არადადეკატური გავლენა იქონიონ მის საქმიანობაზე, დასკვნის ნამოყვალბებაზე.

აუდიტორის დამოუკიდებლობას ორი ასპექტი აქვს: რეალური და ფორმალური. ეს ნიშ-ნავს, რომ აუდიტორი არა მხოლოდ დამოუკიდებელი უნდა იყოს, არამედ ისეთი გარემო-ბის წარმოქმნასაც კი არ უნდა უშეიქნა, როდესაც მისი დამოუკიდებლობის ცქცქემ დაე-ყნება შეუძლიათ გარე დამკვირვებლებს. ამ მიზნით საინტერესო ინტერპრეტაცია მოცუ-მილი აშშ აუდიტორის კოდექსში (რაც საქართველოში მიღებულ აუდიტორთა ე-

თიკის კოდექსშიც სხვადასხვა ფორმულირებით არის დაფიქსირებული), რომლის მიხედვით, აუდიტორებს ეკრძალებათ აუდიტირებულ პირთა საქმიანობაში ნებისმიერი პირდაპირი ფინანსური ჩარევა (აქციების ფლობა და სხვა), ასევე, არაპირდაპირი ჩარევა (ნაოცსაური ურთიერთობა), რადგან პირადმა ინტერესებმა შეიძლება ობიექტურობა დააკარგვიროს და არასწორი დასკვნის გაცემა გამოიწვიოს იმ ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ, რომელშიც აუდიტორი ან მისი ახლო ნათესავეები არიან დაინტერესებულნი.

აუდიტორი დამოუკიდებლად არ ჩაითვლება, თუ თავისი აზრის გამოხატვისას (დასკვნის შედგენისას) ამ პროფესიული მომსახურების გაწევისას იმ გვევლინება რაიმე ქონების მფრთველ ან განმკარგველებლად, თუ ამ მოცემულ გარემოებას შეუძლია რაიმე საზღვების მოტანა აუდიტირებულ ორგანიზაციისაგან, აგრეთვე თუ ამ პერიოდში აუდიტორი დაკავშირებულია მასთან როგორც დამფუძნებელი ან სხვა. აუდიტის საქმიანობის საერთაშორისო პრაქტიკა ცხადყოფს, აუდიტორის მიზარი პროტექციონი შემცირდება, თუ აუდიტორი სკურაპულოზურად დაცავს ეთიკის მოთხოვნებს, რომელიც შორის არის ჯეკსონიანი პროფესიული ყურადღების და პატიოსნების პრინციპი. ამ პრინციპის არსი პროფესიულ ოსტატობაში მდგომარეობს. აუდიტორებმა ვალდებულებები უნდა შეასრულონ კომპეტენტურად, გულმოდგინედ და მაქსიმალურად გამოიყენონ თავისი უნარი. გულმოდგინება ნიშნავს ობიექტურად, ყურადღებიან და მაღალ დონეზე პროფესიულ მომსახურებას, კომპეტენტურობა გამოიმდინარეობს სწავლების, გამოცდილებისა და უწყვეტი პროფესიული განათლების სინთეზიდან, კომპეტენტურობა გულისხმობს ცოდნისა და უნარის იმ დონის მოაწვევას და შენარჩუნებას, რომელიც აუდიტორს მომსახურებისას მოქნილობის და გამჭრიახობის გამოიწვევს საშუალებას აძლევს. აუდიტორს არა მხოლოდ დრმა ცოდნა უნდა აქონდეს აუდიტორული მომსახურების პრინციპების, არამედ ფართო ეკონომიკური ხედვაც უნდა გააჩნდეს, ეკველოდეს სახელმწიფო პოლიტიკაში, კანონმდებლობაში და დამკვეთის დარგობრივი საქციფიკის საკითხებში. აუდიტორმა განუხრველად უნდა დაცავს ეთიკის კოდექსი, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტორის ზნეობრივ-მორალურ ნორმებს, იგი ამით განამტკიცებს საზოგადოების ნდობას აუდიტორის პროფესიისადმი, შექმნის ისეთ გარემოს, სადაც შეუძლებელი იქნება ზემოქმედების მოხდენა აუდიტორის პროფესიულ საქმიანობაზე.

აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი და ასე აუდიტორებისაგან მოითხოვენ, რომ მათ არ შეასრულონ ისეთი სამუშაო, რომელშიც არ არიან კომპეტენტური, უნდა იყვნენ ობიექტური ნებისმიერი საკითხის განაჯისას, რომელიც ეხება მათი პროფესიული და საქმიანი მოდუაწეობის სფეროს, პატიოსნად იქცეოდნენ ნებისმიერ პროფესიულ, საქმიან ან პირად ფინანსურ ურთიერთობაში, ამასთან ერთად, ისინი ვალდებულნი არიან თავაზიანად და პატივისცემით ეყრობოდნენ ყველას, ვისთანაც უხდებათ ურთიერთობა სამუშაოს შესრულების პროცესში. აუდიტორი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა დაეთანხმოს დამკვეთს გარიგებაზე (ხელშეკრულების გაფორმებაზე), თუ წინასწარი შესწავლით, აუდიტორის ყურადღების ქვეშ არაფერი მოექცევა ისეთი, რაც იმის მიზანიშნებელი იქნება, რომ აუდიტის პროცესში შეიძლება უგულებელყოფილი იყოს ეთიკის კოდექსისა და ასე მოთხოვნები, რაც ხელს შეუშლის აუდიტორს თავისი პროფესიული მოვალეობის შესრულებაში. მიხედვლობაში უნდა იქნეს მიღებული ისიც, რომ შესაძლოა დამკვეთმა მოითხოვოს შესამოწმებელი საკითხების ფართო სექტრი, რომელიც საჭიროებს სპეციალურ ცოდნას და ისეთ კვალიფიკაციას, რომელსაც არ ფლობს აუდიტორი. ამ შემთხვევაში აუდიტორი ამ მოთხოვნების დაკმაყოფილების მიზნით იწვევს სხვა პროფესიის პირთაგანებს ე.წ. ექსპერტებს. ასეთი პირების მოწვევისას აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ექსპერტს გააჩნია საჭირო ცოდნა და კვალიფიკაცია, აქვს სათანადო დონის კომპეტენცია აუდიტში მონაწილეობის მისაღებად (დაწვრილებით აუდიტორის ეთიკის კოდექსის და ექსპერტის მოწვევის მოთხოვნები განხილულია შემდეგ თავებში).

აუდიტო უაღრესად ტყეადი შინაარსის ცნებაა, ამის გამო სხვადასხვა ლიტერატურაში, იქნება ეს აუდიტის სახელმძღვანელო, საკანონმდებლო ნორმატიული აქტი თუ უბრალოდ, ტერმინთა განმარტებები (ლექსიკონი, გლოსარი), აუდიტი სხვადასხვა ფორმულირებით მოწინარესობრივი დეფინიციით არის განსაზღვრული - ზოგან აუდიტის ერთი მხარეც წარმოიწვევს წინა აღანზე, ზოგან - მეორე, ანუ ერთგან იგი განხილულია ეწრო გაგებით, მეორეგან კი განიხილება უაღრესად ფართო დიაპაზონით, თუმცა ყველა მათგანში აუდიტი აღიარებულია ეკონომიკური დემოკრატიული პრინციპებით მართების მნიშვნელოვან ატრი-

ბუტად, რომელმაც ხელი უნდა შეუწყო ქვეყნის ერთნაირი სიმდიდრის, მისი ეკონომიკური პოტენციალის შემდგომ სრლას და ამაღლებას. ქვემოთ მოყვანილია აუდიტის ცნების რარდენიშე განმარტება, რომელიც ერთმანეთისაგან განსხვავებულია. აუდიტის ცნება სო- გიერთი განმარტებით შემდეგია:

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გა- მოხატოს თავისი მოსასრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშ- გება ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად, ყველა არსე- ბითი ასექტის გათვალისწინებით;

(ასს 120 „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები და „გლოსარი“).

- აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტო- რული მომსახურების გაწევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნ- ველყოფას. აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს) ახორციელებენ აუდიტორები და აუდიტო- რი ფირმები სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობას, საჯარო ბუღალტრული აღ- რიცხვისა და ანგარიშგების, დაბეგერის და სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობისა და სა- წესდებო მთხოვნების უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმა- ტივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით, აუდიტორული მომსახურება მოიცავს ბუ- ლეტრულ მომსახურებას, ექსპერტისას და საკონსულტაციო მომსახურებას საფინანსო, დაბეგერისა და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა სფეროში.

(კანონი „საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ მუხლი 2)

- აუდიტო ეწოდება ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობე- ბის კრიტიკული და შეფასების სისტემურ პროცესს, იმ მიზნით, რომ განსაზღვროს დადგე- ნილ ეკონომიკურებთან ამ რიტყვების შესაბამისობის ხარისხი და შემოწმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს;

(„აუდიტ მონიტორინგი“ გვ. 8 AAA- ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაციის აუდიტის სტანდარტი გვ. 2)

- აუდიტორული საქმიანობა, აუდიტი - სამეწარმეო საქმიანობა, ორგანიზაციის, კერძო მეწარმეთა (შემდეგ აუდიტირებული პირი) საბუღალტრო აღრიცხვის და ფინანსური (სა- ბუღალტრო) ანგარიშგების დამოუკიდებელი შემოწმება. აუდიტის მიზანია აზრის გამოთქმა აუდიტორული პირების ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების უტყუარობაზე და ბუ- ლეტრული ანგარიშგების მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად წარმოებულზე. კა- ნონმდებლობით უტყუარობაში იგულისხმება ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების უტყუარობის ხარისხი, რომელიც ამ ანგარიშგების მომხმარებელს უფლებას აძლევს მის მონაცემებზე დაყრდნობით, გააკეთოს სწორი დასკვნები სამეურნეო საქმიანობის შედე- გებზე, აუდიტირებული პირების ფინანსური და ქონებრივი მდგომარეობის შესახებ და ამ დასკვნების საფუძველზე მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება“;

(რუსეთის ფედერაციის კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ ეურნალი „აუდი- ტორი“ №9 2001 წ.)

- თანამედროვე გაგებით „აუდიტი“ არის სხვადასხვა საქმიანობისა და საკუთრების ფორმების საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარ- მოების სისწორის შემოწმების პროცესი მათი რეგულირებისა და მოქმედ კანონმდებლო- ბასთან შესაბამისობის თვალსაზრისით. ხოლო აუდიტი, როგორც საქმიანობის სფერო - გულსინძობის ეკონომიკური სუბიექტის ფუნქციონირებისა და მდგომარეობის ამსახველი ფაქტების ან ინფორმაციის შეფრთხებას და შეფასებას, რასაც ახორციელებს კომპეტენ- ტური, დამოუკიდებელი პირი. ასს დადგენილ კრიტერიუმებზე დაყრდნობით გამოაქვს დასკვნა ეკონომიკური სუბიექტის ფუნქციონირების, მდგომარეობის ან ინფორმაციის ხარისხობრივი მხარის შესახებ“.

(გ. ანდრეევი (გადაამუშავებული ბ. ალავერდაშვილის მიერ) „პრაქტიკული აუდიტი“ თბ. 1995წ. გვ. 18)

აუდიტის მეცნიერული განსაზღვრაა განხილული საქართველოს ფინანსთა სამინის- ტროს ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის მიერ დამუშავებულ ნაშრომში „აუდიტორული მომსახურების სრულყოფის მეთოდური ინსტრუმენტის შემუშავება“ 1998წ.), სადაც ფართოდ არის წარმოდგენილი აუდიტის როლი ფინანსური კონტროლის სისტემაში, გამოკვლეულია აუდიტორული კონტროლის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის, მეთოდის

მეცნიერულ გაგებასთან დაკავშირებული ზოგიერთი პრობლემური საკითხი. ამ ნაშრომში აუდიტი შემდეგი სახით არის განმარტებული:

- აუდიტი წარმოადგენს სამეცნიერო ცოდნით სისტემას საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფუნქციონირებად ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო პროცესებისა და ფინანსური ოპერაციების კანონიერების, უტყუარობის და ეკონომიკური მისაწვდომობის შესწავლის პრინციპებისა და ხერხების შესახებ, რაც მიიღწევა საადრინციყო-საანგარიშგების და სხვა ეკონომიკური ინფორმაციის, აგრეთვე კონტროლის ობიექტურობის ფაქტორი მდგომარეობის გამოკვლევების საფუძველზე.

- აუდიტორული საქმიანობის (აუდიტის), როგორც ეკონომიკურ-პრაქტიკული გამოყენებითი მეცნიერების, მეთოდოლოგიურ საფუძველს (მეთოდს) შეადგენს ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის კვლევასთან დაკავშირებული ეკონომიკური მეცნიერების (ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, დაგეგმვისა და სხვა) კვლევის მეთოდების ერთობლიობა, რომელთა მეშვეობით (გამოყენებით) მიიღწევა ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო-ფინანსური საქმიანობის და შედეგების შესახებ მონაცემთა დაჯგუფებული და განსოგადებული სახით მიღება, დროსა და სივრცის მიხედვით მათი რაოდენობრივ-თვისობრივი (კვალიფიკაციის (დინამიკის) დონის დადგენა და ამ მნიშვნელობა რეალობისა და უტყუარობის ხარისხის განსაზღვრა;

აუდიტის სფერო მოყვანილ განსაზღვრებაში, ცხადია, ერთ შეხედვით თვალსაჩინოა აუდიტის აღნიშნული განმარტებების ფორმალურ-შინაარსობრივი განსხვავებები, თუმცა, ფორმალური წინააღმდეგობები ფაქტურად ისეა აუდიტის ცნების ცემოლოგიური და გნოსეოლოგიური საფუძვლების განხილვის შედეგად. კერძოდ, იგი ხშირ შემთხვევაში, უფუნქცია ცემოლოგიურ საფუძველს და გადმოგვეყვას სასოგადოებაში სემოლოგიის განვითარების კონკრეტულ ეტაპზე არსებული აუდიტორის (აუდიტის) ერთ-ერთ დეფინიციას, ხოლო სხვა შემთხვევაში, იგი ეყრდნობა ცნება „აუდიტის“ დღევანდელ გნოსეოლოგიურ საფუძველს.¹ მიუხედავად ამისა, ყველა წარმოდგენილ განმარტებაში დაფიქსირებულია, რომ აუდიტი არის საქმიანობის სფერო, რომელიც მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტორული მომსახურების გაწევას, ორგანიზაციებში, დაწესებულებებში (საკუთრების და ორგანიზაციული სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად) მათი საქმიანობის ბუღალტრული ანგარიშგების, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის, პირველადი დოკუმენტაციებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეესტრების, საგადასახადო დოკუმენტაციის, სხვა ფინანსური ელემენტებისა და ამ სუბიექტის მიერ განხორციელებული ოპერაციების მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის და უტყუარობის დადგენის მიზნით, რის საფუძველზეც დადგენილი კრიტერიუმებიდან გამოიშინარე, მზადდება შესაბამისი დასკვნა ამ ფუნქციონირების ხარისხის შესახებ.

იგიველიზებულ ქვეყნებში აუდიტორის პროფესია პრესტიჟულია და დიდი პოპულარობით სარგებლობს. ამასთანავე, ამ სფეროში საქმიანობა მინეულია რთულ და სასასუხისმგებლოდ, რის გამოც ამ პროფესიის ფართო საქეტი მოთხოვნს მაღალ პროფესიონალიზმს, პატიოსნებას, ცდუნებათა დაძლევის, დამოუკიდებლობას, ყოველგვარ მიუკერძოებლობას ან რაც მთავარია, ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების, იურიდიული დისციპლინების ღრმა ცოდნას. მომთხოვნების შესრულების ეტალონად დადიერებად მინეულია არიან მოფლიოში საყოველთაოდ აღიარებული საერთაშორისო აუდიტორულ-საკონსულტაციო მომსახურე დიდი ოთხეულის აუდიტორი ფირმები (ადრე დაიდ ქვეყნების) Ernst & Young, Deloitte touché Tohmatsu, KPMG, PriceWaterhouse Coopers – რომელთა საქმიანობის ძირითად პრინციპად მინეულია: პროფესიული ეთიკის მოთხოვნების დაცვა, მტკიცე საშემსრულებლო დისციპლინა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სრულყოფილი ცოდნა და მათი მოთხოვნების პრაქტიკაში უსაღრუდ შესრულება, ხოლო სტრატეგიული თვალსაზრისით, მათ საქმიანობაში უპირატესობა ენიჭება დამკვეთის ობტენციადის რაც შეიძლება ზუსტ შეფასებას, მისი ფსიქოლოგიის ცოდნას, ბრწინადადებ დამუშავებული აუდიტის ერთიანი მეთოდოლოგიის პრაქტიკაში გამოყენების უნარს.

¹ უფრო ერცლად იხილეთ ბაჟინი მუიო 2000 წ. გამოცემულ „დეკტორების კურსის მესამე ნაწილში“. ა. ხუციშვილის დაქვეყნების ციკლში „აუდიტის საფუძველები“ გვ. 176-178

დიდი ოსხეულის პრაქტიკულმა მოღვაწეობამ ცხადყო, რომ როგორც ინდივიდუალური აუდიტორების, ისე აუდიტური ფირმების კომერციული წარმატება, მათი სასოგადოებრივი აქტიურობის ზრდა და დამკვეთთა წრის გაფართოება პირდაპირ კავშირშია მათ პროფესიონალიზმთან, კონტროლის მეთოდოლოგიის და მეთოდების წარმართვასა და მოწინავე გამოცდილების გამოყენებასთან, ამიტომ აუდიტორმა ყოველთვის მკაფიოდ უნდა განსაზღვროს მიზანი, შეუცდომლად შეარჩიოს შესაბამისი ობიექტი და შეაგროვოს აუცილებელი მტკიცებულებები ობიექტური დასკვნის ფორმულირებისათვის, ხოლო კონკრეტული აუდიტორული შემოწმების წარმატებულად ჩასატარებლად აუცილებელია თანამშრომელად შესრულდეს აუდიტის ხატარების ძირითადი ეტაპები.

აუდიტორის მიერ საბოლოო გადაწყვეტილების მიღება დიდად არის დამოკიდებული აუდიტორის უნარზე, მსჯელობასა და პატიოსნებაზე. აუდიტორი მსაღ უნდა იყოს იპოვოს და გაანალიზოს საჭირო მონაცემები. აუდიტორმა თავისი საქმიანობა არ უნდა წარმართოს უწყურადღებოდ და უსაუხისმგებლოდ. მას მოუხოვრება სათანადო ყურადღების გამორჩენა, მოთმინება და სიფრთხილე. ის ფაქტი, რომ აუდიტორის უწყურადღებობას, უსაუხისმგებლო მოქცევას არ გამოიწვევია სერიოზული პრობლემები, მისი მოსასრულების და დასკვნის ჩამოყალიბებაში, არ ამართლებს საქმისადმი მის უწყურადღებობას ან სერულე მიდგომას და მასზე სათანადო პასუხისმგებლობა ეკისრება. აუდიტი საქმიანობის ის სახეობაა, რომელიც მდგომარეობს იმ ფაქტების შებრუნებაში და შეფასებაში, რაც ეხება ეკონომიკური სუბიექტის ფუნქციონირებას და მდგომარეობას. აუდიტორი აუდიტის განხორციელების პროცესში ყოველთვის უნდა ხელმძღვანელობდეს დადგენილი კრიტერიუმებით. მან უნდა გაითვალისწინოს და შეაგროვოს სოგიერთი ისეთი ფაქტი, რომელმაც შეიძლება გააუარესოს იქონიოს მის შემდგომ საქმიანობაზე. ამისათვის კი აუდიტორს აუცილებლად უნდა აქონდეს პრაქტიკული გამოცდილება შემქნილი პროფესიული ადვოკატი, რათა სწორად გაერკვეს შესაბამისებულ სამეურნეო სუბიექტში შექმნილ ვარაუდურ ვარაუდებში, ამ შემთხვევაში საკმარისი არ არის ასს ცოდნა, ხშირად კონკრეტულ სიტუაციაში აუდიტორი გადაწყვეტილებას და მოუხილავს, საკუთარ ინტუიციას, თავის პროფესიონალიზმსა და გამოცდილებასე დასურდნობით იღებს.

მიუხედავად დღევანდელი საბაზრო კონკურენციისა, რაც ძირითადად, სამუშაო ადგილების სიმცირითაა გამოწვეული, საქართველოში მოქმედ ზოგიერთ აუდიტორ ფირმას, აუდიტორული შემოწმების რისკის შემცირების მიზნით, დამკვეთის საქმიანობის გაცნობის პროცედურების განსახილვერავად შემუშავებული აქვს შიდა საფირმო მეთოდოლოგია, რითაც საშუალება უძლავს აუდიტორს, აუდიტის დაწყებამდე სათანადო წარმოდგენა იქონიოს დამკვეთის საქმიანობის ძირითად ასპექტებზე. ასეთი ანალიზის შედეგად აუდიტორული ფირმა იღებს გადაწყვეტილებას აუდიტზე დამკვეთთან ხელშეკრულების გაფორმების მიზანშეწინილობაზე. უდავოა, წინასწარი ინფორმაციის მიუღებლობამ შეიძლება აუდიტორს შეუქმნას როგორც მორალური, ისე ეკონომიკური სიძნელეები.

აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო პრაქტიკაში ასეთი ინფორმაციის მოპოვება აუდიტორული ფირმის მიერ საკვალდებულოა და იგი ხშირად მკაცრად რეგლამენტირებული მეთოდებით ხორციელდება. ამის ნათელი მაგალითია საყოველთაოდ აღიარებული მეთოდი „ადამიანური საქმიანი ურთიერთობები ყველა ეტაპზე“. აღნიშნული ოთქალისწინება, რომ აუდიტორისა და აუდიტირებული პირის ურთიერთობის ყვეტურობაზე შეიძლება ზეგავლენა მოახდინოს ისეთმა ფაქტორებმა, როგორცაა ხასიათი, პიროვნების ტიპი, ფანჩრთელობის მდგომარეობა, დამკვეთისა და შემსრულებლის მენტალიტეტი. ამგვარი ფაქტორების შეუფასებლობამ შეიძლება გამოიწვიოს კონფლიქტური სიტუაცია. ასევე სათანადო სწინებელია ადამიანური ფაქტორი (შეფასება ხელმძღვანელის, მესაკუთრის, მთ. ბუღალტრის), რომელიც უნდა განხორციელდეს პირადი ურთიერთობის საფუძველზე. აუდიტორული ორგანიზაციები ასეთი ინფორმაციის მიღებისას ოთქალისწინებენ, რომ პიროვნების ტიპის გაგება ხელს შეუწყობს „რეალური დამკვეთის“ გამოვლენას, მესაკუთრეთა შორის ძალთა თანაფარდობას, ლიდერის გამოვლენას, ვისი აზრით შეიძლება გადაწყვეტი იყოს აუდიტის ხარისხის შეფასებაში, როგორია მესაკუთრეების „სურვილები“ და რამდენად შეიძლება მათი გათვალისწინება.

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკიდან გამომდინარე, აუდიტორმა ყველა დონე უნდა იხმაროს, რათა თავიდან აიცილოს ინტერესთა კონფლიქტები მასა და დამკვეთს შორის, აგრეთვე ერთმანეთის კონკურენტ დამკვეთებთან (მაგალითად, თუ დამკვეთები ერთიდაიგი-

ვე სახის ბიზნესით არიან დაკავებული. აუდიტორებმა თავიანთი დამკვეთის ინტერესები საკუთარ ინტერესებსზე მაღლა უნდა დააყენონ, არ უნდა იიღონ ან არ უნდა გააგრძელონ ისეთი საქმიანობა, რომელიც ინტერესთა კონფლიქტის წარმოქმნის საფრთხეს ქმნის ფორმისა და დამკვეთის შორის. ამასთან ერთად, აუდიტორი ობიექტურობის უზრუნველყოფის მიზნით „გარიგებას გვგზავს და ასრულებს პროფესიული სტატუსის განწყობით, იმის გაცნობიერებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს არსებით უზუსტობას განსახილველი საგნის ინფორმაციაში. პროფესიული სტატუსის განსაზღვრება ნიშნავს, რომ პრაქტიკოსი (აუდიტორი) მოაოვებული მტკიცებულებების დასაბუთებულობას კრიტიკულად აფასებს, გჭვის თვალით უყურებს და ფიზიკურად არის ისეთი მტკიცებულებების მიმართ, რომელიც საწინააღმდეგავ ან გჭვს ბაღებს დოკუმენტაციების ან პასუხისმგებელი მხარის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობაზე. მაგალითად, პროფესიული განწყობა პრაქტიკოსისათვის (აუდიტორისათვის) აუცილებელია მთელი დროის განმავლობაში, რათა შეამციროს საეჭვო გარემოების გამოჩენის რისკი, ან გადაჭარბებული განსოგადების რისკი, როდესაც პროფესიის შედეგად გამოიჩანს დასკვნას, ასევე მცდარი დაშვებების გამოყენების რისკი მტკიცებულებების შესაგროვებელი პროცედურების ხასიათის, შედეგისა და მოცულობათა განსაზღვრისა და მიღებული შედეგების შეფასების დროს“!

იმისათვის, რამ აუდიტორმა მიაღწიოს თავისი პროფესიული საქმიანობის განხორციელებას, რითაც უზრუნველყოფს აუდიტის შედეგების მის წინაშე მდგარი ამოცანების შესაბამისობას და აუდიტორულ დასკვნაში დამკვეთის ფინანსური მდგომარეობის ადეკვატურად ასახვას, აუდიტორმა აუდიტის სტანდარტების გარდა უნდა გაითვალისწინოს მთელი რიგი ფაქტორებისა, რომლებშიც ამითუი სახით შეიძლება გაეყენოს იქონიის აუდიტორულ დასკვნის ფორმირებაზე. ასეთი ფაქტორების გაოსიაღვინად ხელშეკრულების გაფორმებამდე აუდიტორი ეაღდებუღია შეისწავლოს აუდიტის განსახორციელებელი კერძოშიკური სუბიექტის სპეციფიკა, მისი ორგანიზაციული მოწყობა, ფინანსური მდგომარეობა და იურიდიული ეაღდებუღებები. სასურვეღია განისაღვროს განსახორციელებული რეკონტრაქტის მიზან წრეებში, მისი ფინანსური სტაბიღვრობა, წინა აუდიტორთან ურთიერობა ისეთი გარემოებების გათვალისწინებით, როგორიცაა აუდიტის მსღვლელობის ხელშეწყობა, აუდიტორული დასკვნის ტიპები, პონორარის სიღიღე, სხვა ისეთი საკითხები, რომლებიც გარკვეულ წარმოდგენას მისცემს მომავალ დამკვეთზე. აუდიტორისათვის არანაკლები მნიშვნეღობა აქვს ისეთი ფაქტორების გამოიცხეას, რომელიც დამკვეთის მხრიღდან ხელს უწყობს მისი დამოუკიღებლობის შეღაზხას და აუდიტორის ეთიკის კოღეკსის მოთხოვნების დარღვეღას. აუციღებულ გათვალისწინებას საჭიროებს ის გარემოება, რომ აუდიტორები აუდიტორულ საქმიანობაზე უღღებებას ახორციღეღებენ თავიანთი ნებისა და ინტერესების გათვალისწინებით. აუდიტორი და დამკვეთი თავისუღვალრი არიან ხელშეკრულების საუკუნეღზე თავიანთი უღღებებისა და ეაღდებუღებების დღღენასა და აუდიტის ფორმებისა და მეთოღების, ხელშეკრულების პირობების განსაზღვრაში. გასათვალისწინებუღია ისიც, რომ საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, ეკონომიკური სუბიექტები, რომლებიც ფუნქციონირებენ დამოუკიღებლობის, თვითღღავინანსების პრინციპით, უღღება აქეთ თვისონ აირჩიონ მათთვის მისაღები როგორც კონტროლის ფორმები, ისე მისი განმახორციღებელი სუბიექტი. აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის მე-17 მუხლის თანახმიღად, „სამეურნეო სუბიექტის უღღება აქვს ამოიჩიოს აუდიტორები (აუდიტური ფორმები)“, ღღვს აუდიტორული მისარზე მწეაღე კონტრენცია ხშირ შემთხვეღაში. განაიღობებს აუდიტორსა და დამკვეთს შორის კონფლიქტებს, რაც, უკეთეს შემთხვეღაში, ხელშეკრულების პირობების დარღვეღით შეღღენით ან ეაღაზე ღღრე შეწვეღით მთაღრღება.

ამაღე დროს, დამკვეთს ეარგად უნდა ესმოღეს, რომ მართღია იგი ქირობს აუდიტორს, მაგრაი აუდიტორსაც აქვს საკუთარი პროფესიული ინტერესებღდან გამომღინარე მოთხოვნები, რომელსაც იგი აუციღებღად დაიცავს. ამ მიზნით აუდიტორმა მქსიმიღღურად უნდა გამოაღღინოს თავისი პროფესიული შესაღლებღობები, მოუსაღაგოს დამკვეთის ინტერესებს, თუ ეს ინტერესები არ ეწინაღღმღეღება სასოგაღობრივ ინტერესებს და ხელს არ უღღის პროფესიული მოვალეობის შესრუღებას. თუმცა ეს არ ნიშნავს, რომ აუდი-

¹ კრებული ასს დამატებები და ციღიღებები 2004 წლის მღგომარეობით „გარიგების საერთაშორისო სტრუქტურული საუკუნეღები“ (მეხღი 40)

ტორმა ყველა შემთხვევაში დაიცავას სამეურნეო სუბიექტის ინტერესები (სოფაკვრ დამკვეთი მართალი არ არის ან უშვებს სამართალსაწინააღმდეგო ქმედებებს) და რაიმე დრომოს ასეთ შემთხვევაში აუდიტორი დებულობის გონიერულ გადაწყვეტილებას ან აიძულებს აუდიტორებულ ორგანიზაციის ხელმძღვანელებსა დაემორჩილოს აუდიტორის კანონიერ მოსახრებებს ან წყვეტს მასთან ურთიერთობას.

აუდიტორული ბაზრის კონფიდენციის გამო, აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში ელინდება აუდიტორების მიერ დამკვეთის მიმართ არაპროფესიული მიდგომის ფაქტები, რაც ძირითადად, სამუშაოს დაკარგვით არის განპირობებული. იმის გამო, რომ აუდიტორები თავიანთ დასაქვებს წარუდგენენ კონომიკურ სუბიექტს (დამკვეთებს), მათ კარგად იციან, რომ ხელშეკრულების შეწყვეტა (აუდიტის გადაყენება) დამკვეთებშია მათზე აქედან გამომდინარე, მათი ინტერესთა კონფლიქტი დამკვეთთან გარდაუვალია, ამის გამო აუდიტორები (ციდილობენ შეინარუნონ კარგი ურთიერთობა (სამუშაოს დაკარგვის შიშის გამო) და არ დაუპირისპირდნენ დამკვეთის ინტერესებს, რის გამოც აუდიტორი მოქმედებს „არაგონივალურად“, რასაც აღწევის აუდიტის ხარისხის გაუარესების ხარჯზე ასეთ შემთხვევაში აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, იგი ეალდებულია შეწყვიტოს თავისი საქმიანობა, რომელიც საფრთხეს უქმნის ინტერესთა კონფლიქტის წარმოქმნას აუდიტორსა და დამკვეთს შორის. დამკვეთთან ურთიერთობის პოლიტიკა აუდიტორის მხრიდან უნდა იყოს მკაცრი და უხესტი. ყველა დამკვეთის საქმიანობა უნდა იყოს შეფასებული გულდასმით, რათა მინიმუმამდე დაეიდას არაკეთილსინდისიერ ადმინისტრაციასთან მუშაობის ალბათობა. ამასთან ერთად, მან უნდა გაითვალისწინოს ისიც, რომ იგი ეალდებულია განუხრელად დაიცავას აუდიტის ეთიკის კოდექსი, რომელიც მოთხოვს, აუდიტორმა არ უნდა ჩაიდინოს ისეთი საქციელი (ქმედება), რომელიც მათი პროფესიის დისკრედიტაციას გამოიწვევს - გულგრილი, დაუდევარი დამოკიდებულება, პროფესიული ვალდებულებების შეუსრულებლობა, (ერთ დოკუმენტზე ხელმოწერა და ა.შ. რაოქმუნდა, ეთიკური პრინციპები პრაქტიკულ ქვეყის განმსახვრელი წესებია, არამედ ის შინაგანი სწავლები კანონიკაა, რომელითაც აღამიანმა უნდა იხელმძღვანელოს გონიერული გადაწყვეტილების მიღებისას. ეს მოთხოვნები ყველა აუდიტორს ერცვალდება და იგი მიმართულია მომხმარებელთა ინტერესების დასაცავად იმ აუდიტორებსაგან, რომლებიც თაღლითობენ ან მინიმალურზე დაბალი ევალუიციაცია გააჩნიათ, მაგრამ მაინც ცდილობენ პქონდეთ პრაქტიკა ბაზრისათვის ამ პრესტიჟული საქმიანობის სფეროში. საქართველოში ამ ფაქტების აღმკვეთი შეპონისში შემუშავებულია, მაგრამ იგი ჯერჯერობით სრულად არ ამოქმედებულია, რის გამოც ასეთი მოვლენების წინააღმდეგ ბრძოლა ნაკლებად ეფექტურია, მაგრამ ისინი ამოქმედდება, ვინაიდან ასეთია ბაზრის ობიექტური მოთხოვნები. უახლოეს პერიოდში განმტკიცდება წესრიგი მოღვაწეობის ამ სფეროში, დასაქმდებიან ის კომპეტენტური საეციალისტები, რომლებიც შეძლებენ დამოუკიდებელი ოპიციების დაცვას დამკვეთთან ურთიერთობაში, ასეა მიღებული მსოფლიო პრაქტიკაში. ამ გზით კი მიღწეული იქნება იმ მოთხოვნების უპირობო შესრულება, რაც დამოუკიდებელ აუდიტორებს ეცისრებათ მათი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას.

აუდიტორი ფორმა (აუდიტორი) აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების (გარიგების წერილის) გაფორმებისათავე უნდა შეუდგეს აუდიტის განხორციელებას. აუდიტორი ფორმის ხელმძღვანელობაზე ხელშეკრულებით გათვალსწინებული მიზნის მისაღწევად აუდიტის ჩატარება უნდა დაეკლოს ისეთ აუდიტორს (ან აუდიტორებს), რომელიც ფლობს შესაბამის ცოდნას აუდიტორებულ პირის საქმიანობაზე, რომელიც საქმარისთა მოვლენების, სამეურნეო ოპერაციების, მუშაობის მეთოდების გამოსავლენად და გასაგებად, აგრეთვე უნარი შესწევს პროფესიული მსჯელობისა, შეუძლია მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მოახდინოს ფინანსურ (ბუღალტრულ) ანგარიშგებაზე, აუდიტის მიდგომაზე, ან აუდიტორულ დასკვნაზე. ამისათვის აუდიტორს უნდა აქონდეს შესაბამისი ცოდნა, აუდიტორული ორგანიზაციის საქმიანობის სფეროს ეკონომიკის, აგრეთვე, უფრო კონკრეტული ინფორმაცია იმის შესახებ, რაგორ მიჰყავს თავისი საქმიანობა აუდიტორებულ პირს. აუდიტორმა აუდიტის მიმდევლობისას უნდა გაზარდოს აუდიტური მომსახურების დაწვებამდე მიღებული ინფორმაციის დეტალიზაციის ხარისხი და მოცულობა, ამასთანავე, შეაფასოს აღრე მიღებული ინფორმაცია. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ აუდიტორებულ ორგანიზაციის საქმიანობაზე ინფორმაციის მოპოვება, ინფორმაციის შეგროვება და შეფასება უწყვეტი პროცესია და მისი შეფარდება აუდიტორულ მტკიცებულებებთან და მიღებულ მონაცემებთან აუდი-

ტის ყველა სტადიაზე აუცილებელია, რადგან მას ამით საშუალება ეძლევა გამოავლინოს მნიშვნელოვანი ცვლილებები ადრე მოპოვებულ ინფორმაციასთან. აუდიტორებულს ორგანიზაციის საქმიანობაზე ინფორმაციის სწორი ანალიზი და შესაბამისად გამოყენება ესმარება აუდიტორს:

- შეაფასოს აუცილებელი რისკი და აუდიტორებულს ორგანიზაციის ხელმძღვანელების ქმედებანი აღნიშნული რისკის მიმართ;
- ყველაზე უფრო დაგვირგოს და ჩაატაროს აუდიტი;
- აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებაში; მათი საკმარისობის განსასაზღვრაში;
- განსასაზღვროს არსებული რისკის დონე და შეაფასოს არის თუ არა იგი საკმარისი;
- აუდიტორებულს ორგანიზაციების იმ სფეროების განსასაზღვრაში, სადაც საჭირო იქნება სპეციფიკური ცოდნა და უნარ-ჩვევები;
- ურთიერთსაწინააღმდეგო ინფორმაციის გამოყენებაში;

აუდიტორი აუდიტის პროცესში (ნაწილს აუდიტის დაწყებამდე) აუდიტორებულს ორგანიზაციის საქმიანობაზე მოპოვებს ინფორმაციას (გასათვალისწინებულა, რომ ეს საკითხები არ არის არსებითი თითოეული დავალებისათვის და არ არის ყოველმხრივად ცხელი) ისევე, როგორცაა:

- სოციალური ეკონომიკური ფაქტორები;
- დარგების თავისებურებები, რომლებიც ზეგავლენას ახდენს აუდიტორებულს ორგანიზაციის საქმიანობაზე;
- აუდიტორებულს ორგანიზაციის მართვა და საკუთრების სტრუქტურა;
- პროდუქცია, ბაზრები, მიმწოდებლები, დანახარჯები;
- აუდიტორებულს ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობის ფაქტორები (მ.შ. საფინანსო მარეგულირებლები და მათი ტენდენციები);
- პირობები, სადაც ხორციელდება საფინანსო (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადება ან მ.შ. გარე ფაქტორებიც, რომლებიც ზეგავლენას ახდენს საფინანსო (საბუღალტრო) ანგარიშგების მომზადების პროცესზე;
- კანონმდებლობის დაცვა (ნორმატიული სამართლებრივი აქტების მოთხოვნები, რომელიც გამოიყენება აუდიტორებულს ორგანიზაციის საქმიანობის პროცესში).

აუდიტორმა აუდიტის პროცესების შემუშავებისას უნდა განსასაზღვროს იმ ელემენტების შესრულების საჭირო მეთოდები, რომლებიც ექვემდებარებიან შემოწმებას აუდიტორული მტკიცებულებების შესაგროვებლად, რათა მიიღოს და შეფასოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმ ელემენტების სოციალური მახასიათებლების მიმართ, რომლებიც შეერწყმებიან ერთმანეთს, რომ მოხდეს დასკვნების ფორმულირება ან ფორმულირების დახასიათება; აუდიტორი პროცედურების შემუშავებისას განსასაზღვრავს ელემენტთა შესრულების ტესტებს შემდეგი მეთოდით: შეარჩიოს ყველა ელემენტი (სრული შემოწმება), შეარჩიოს სპეციფიკური (განსასაზღვრული) ელემენტები ან შეარჩიოს ცალკეული ელემენტები (მოახდინოს აუდიტორული შესრულების ფორმირება). აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ შესრულების სპეციფიკური ელემენტების შემუშავება საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშის ბრუნვის ან ერთგვაროვანი ოპერაციების ჯგუფის ფარგლებში შეიძლება იყოს ეფექტური საშუალება აუდიტორული მტკიცებულებების მისაღებად, მაგრამ იგი არ არის აუდიტორული შესრულება, ეთანადან დასკვნები ჩატარებული პროცედურების შედეგების მიხედვით არ შეიძლება გაერყვებულ იქნეს მოლოდინად გენერალურ ერთობლიობაზე. აუდიტორი ვალდებულია გაანალიზოს გენერალური ერთობლიობის დარჩენილი ნაწილის მიმართ შესაბამისი აუდიტორული მტკიცებულებების მიღების მოთხოვნილება, თუ დარჩენილი ნაწილი მნიშვნელოვანია. შესრულების ეს მეთოდები დამოკიდებულია შემოწმების გარემოებაზე, რაც ძირითადად ეფუძნება ერთ მოთხოვნას:

აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მის მიერ გამოყენებული მეთოდი არის საიმედო და საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებების მიღების თვალსაზრისით, ტესტირების მიზნების სარეალიზაციოდ.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სავარაუდო დამოუკიდებელი მუშარამები არიან, მაგრამ საბუღალტრო (საფინანსო) ანგარიშგებაში შეტანილი სამეურნეო საქმიანობის შე-

¹ გენერალური ერთობლიობა - მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც აუდიტორს სურს გამოიყოს შესრულებითი ერთობლიობა დასკვნის გამოსარჩევად.

დევნიებით. მათ გარდა დაინტერესებულთა მომხმარებელთა ფართო წრეც, უსირველესად ი-სინი, ვინც შედის საწარმოს გ.წ. პარტნიორთა ჯგუფში, მაგრამ მათ ამ ინფორმაციასე სხვადასხვა მიზეზების გამო ხელი არ მიუწევდებათ. ასეთი ინფორმაციის მიაღწევის საშუალება აქვს მხოლოდ ადმინისტრაციის ვიწრო წრეს, თუმცა როგორც პრაქტიკა ცხადყოფს, პარტნიორთა ჯგუფის წევრები ხშირად ამ ინფორმაციას არაობიექტურად თვლიან, რადგან ისინი ვერ ანახალისკებენ ფინანსური, მმართველობითი და საბუღალტრო ანგარიშგების კუთხით მონაცემს, იმ დროს, როდესაც სწორედ ეს მომხმარებლები არიან დაინტერესებულნი ამ შედეგებით, ვინაიდან ეს მონაცემები მჭიდროდაა დაკავშირებული მათ ფინანსურ კეთილდღეობასთან. ამის გამო ეს სუბიექტები (საეკონომიკური ადვოკატი გარდა) აუღიჯებელი მომსახურებისათვის მიმართავენ დამოუკიდებელ აუდიტორებს (აუდიტორ ფირმებს). რადგან მათ იციან, რომ ისინი შეამოწმებენ რა ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობას, ან უარს იტყვიან დადებითი დასკვნის გაკეთებაზე, ან ხელწერილის (დასკვნით) დადასტურებით მესაკუთრების მისცემენ გარანტიას, რომ შედეგად ბუღალტრულ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი უტყუარი სურათი საწარმოს მუშაობის შესახებ. ეს დასკვნები ძირითადად ეყუანება სარწმუნო ეკონომიკურ ინფორმაციას, რომლის უტყუარობას ასახულებს აუდიტორი. ხოლო უარყოფითი დასკვნის გაკეთების შემთხვევაში, ინფორმაციის მომხმარებლის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგები შეიძლება ნეგატიური იყოს და შეიძლება მას ერთბაშად სერიოზული შედეგები მოჰყვეს.

დღეს თანამედროვე ფინანსური ბაზარი დაფუძნებულია ინფორმაციის გლობალურ გავრცელებაზე, პარტნიორების უნარზე – მყისიერად დაამყარონ კავშირი ერთმანეთთან და სუსტი ინფორმაციის მოსოუებაზე. ამიტომ დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ფინანსური ანგარიშგების ტრანსფორმაციის საქმიან ინფორმაციად, რომელიც დააკმაყოფილებს საწარმოს და პარტნიორთა ჯგუფს.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელი არის ყველა, ვინც ეყრდნობა მესამე პირთა მიერ ეკონომიკური სუბიექტის როგორც შიდა, ისე მის გარე საქმიანობაზე მიწოდებულ ინფორმაციას და რომელსაც შემდგომში გამოიყენებს სათანადო გადაწყვეტილების მისაღებად, რის გამოც ფინანსური ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს და აუცილებლად იყოს საიმედო იმ თვალსაზრისით, რომ ზუსტად ასახელებს საწარმოს საქმიანობის შედეგებს და ფინანსურ მდგომარეობას, გამოხატავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს და არა უშუალოდ მათ სამართლებრივ ყოვრმას, იყოს ნეიტრალური, მიუეჭრობეობელი, გაასრებული და სრულყოფილი ყველა სამართლებრივ ასპექტში, არუ იგი უნდა ასახავდეს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ განხორციელებულ საიმეურნეო ოპერაციებისა და ფინანსური მდგომარეობის სტრუქტურულად ნაშთობადად მიღების სურათს. ფინანსური ანგარიშგების არსი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით წარმოადგენს „საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ნაშთობადად მიღებული ფინანსური სურათს. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების უზრუნველყოფის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოსადეგია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად. ფინანსური ანგარიშგება ასევე გეორგენებს საწარმოს ხელშეწყობის მიერ მართვის მინდობილი რესურსების მართვის შედეგებს“ (ჩაის-1) მუხლი 5).

სრულყოფილად რომ იქნეს გათვალისწინებული ზემოთ აღნიშნული ხარისხობრივი მახასიათებლების მოთხოვნები, რათა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია მოსახლეობისათვის სასარგებლო იყოს, აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების ხარისხობრივი მახასიათებლების – *აღქმადობის, შესაბამისობის, საიმედოობის და შესაძლებლობის* უპირობო დაცვა. აღქმადობა და შესაძლებლობა ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებული მახასიათებელია, ხოლო შესაბამისობა და საიმედოობა – ფინანსური ანგარიშგების შინაარსის მახასიათებელი.

¹ დაწერილობით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელზე იხ. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების პირველი თავი

აღმადრობა გულისხმობს ინფორმაციის ისეთი ფორმით მიწოდებას, რაც ადეკვატურად გასაგებია და გამოსაყენებელი იქნება მომხმარებლისათვის. თუმცა ის როული საკითხები (ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში), რომლებსაც შეიცავს ფინანსური ანგარიშგება და საჭიროა ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად, ასეთი მქელად აღსაქმული ინფორმაცია ასახები ვარაუდ არ უნდა დარსეს.

ინფორმაციის სარგებელანობას მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს მისი შესაბამისობა ინფორმაცია სასარგებლოა, თუ შეესაბამება ინფორმაციის მომხმარებლის ინტერესებს და გაელენას ახდენს მის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე იმით, რომ ეხმარება მომხმარებელს შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, დაადასტუროს ან შეასწორონ აღრიცხვითი შეფასება. მომხმარებელთა ინტერესებსადაში ინფორმაცია შესაბამისობა წარმოუდგენელია არსებითობის ვარაუდზე, რომლის გამოტოვება ან დამახინჯება გაელენას მთახდენს ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე. არსებითობა დამოკიდებულია იმ შეცდომების რაოდენობრივ სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარ განსრახებით ან უჩატლივდ.

საიმედოობა ინფორმაციის უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს: იყოს ნეიტრალური და არაბენდენციური, არ შეიცავდეს არსებით შეცდომებს, კანონსომიერად, საერთოლიანად ასახავდეს სამეურნეო მოვლენებს და შეესაბამებოდეს ეკონომიკურ რეალობას. თუმცა არ არის გამორიცხული, რომ ინფორმაცია შეიძლება იყოს შესაბამისი, მაგრამ ისეთი არასიმედო, რომ მისმა გათვალისწინებამ მომხმარებელი პოტენციურ შეცდომილდე მიიყვანოს.

შესადარისობა საწარმოს განვითარების ტენდენციისა და სხვა საწარმოსთან მიმართებაში უპირატესობის დადგენის აუცილებელი პირობაა. საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლების შედარებისათვის აუცილებელია, რომ მომხმარებელი გაეცნოს საწარმოს სხვადასხვა წლების საქმიანობის შედეგების შედარებასა და ფინანსურ მდგომარეობას. შესადარისობის საფუძველზე აუდიტორი ეცნობა საწარმოში გამოყენებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას სხვადასხვა პერიოდების განმავლობაში, საშუალება ექლდე შეადაროს და შეაფასოს როგორც ერთი საწარმოს შიგნით, ისე სხვადასხვა საწარმოების შორის არსებული განსხვავებები. შესადარისობის უკეთ აღქმის მიზნით აუდიტორმა უნდა მიაღწიოს, რომ ეკონომიკურმა სუბიექტმა ფინანსურ ანგარიშგებაში გასული პერიოდის ციფრობრთვი მონაცემები წარმოადგინოს ისეთი სახით, რომ შესადარისი იყოს და იგი ასახული იქნეს ქრონოლოგიური თანმიმდევრობით და ხელს უწყობდეს მიმდინარე კერიოდის ანგარიშგებაში უკეთ გაეცნობას, ინფორმაცია საწარმოს აქტიუბებს, საწარმოს ელდეუბულებზე, საწარმოს შემოსავლებზე, დანახარჯებზე, მოგება-სარალზე, ფულად სახსრებზე.

აუდიტორები აუდიტის ჩატარებისას არამარტო ეყრდნობიან ამ ინფორმაციას, არამედ მონაცემებს, რომელიც „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-14 მუხლის თანახმად, როგორც სწორად შედგენა, ისე მომხმარებლისათვის წარდგენა ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელს, არამედ ასს განსაზღვრული პროცედურების განხორციელებით ახორციელებენ მისი საიმედოობისა და უტყუარობის შემოწმებას. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა (კუნქტინ-10) და „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-13 მუხლის თანახმად „საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრული სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების წარმომადგენლები, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შედეგებით დაინტერესებული ფიზიკური და იურიდიული პირები, მათ შორის შესაკუთრებნი, დამფუძნებლები, კრედიტორები, ინვესტორები და სხვა პირები, რომელთაც მოქმედი კანონმდებლობით უფლება აქვთ მიიღონ ბუღალტრულ და საფინანსო ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია“.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება დაიყოს: პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე, არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე და ფინანსური დაუინტერესებელ მომხმარებლები.

პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნებიან არსებული და პოტენციური ინვესტორები, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან მათ მიერ სადგებული ინვესტიციებისა და ინვესტიციიდან შიდებულ შემოსავლებთან დაკავშირებული რისკით, ამიტომ სრუნივენი რისკზე, რომელიც თან ახლავს ინვესტიციებს და ინვესტიციებიდან მი-

ლებულ ამონაგებს. ამავე კატეგორიის მომხმარებელს მიეკუთვნება საკრედიტო ორგანიზაციები, მიწმწოდებლები და კრედიტორები;

დაქირავებული მუშაკები (საწარმოო პერსონალი), რომლებიც დაინტერესებულნი არიან ფინანსური მდგომარეობის სტაბილურობით და მომგებიანობით, აგრეთვე საწარმოს ისეთი შესაძლებლობებით, როგორიცაა მათი უზრუნველყოფა: შრომის ანაზღაურებით, დახმარებებით, მიხედვით უზრუნველობის პენსიით;

კრედიტის გამცემები დაინტერესებულნი არიან მათ მიერ გაცემული კრედიტების და შესაბამისი სარგებლის დროულად დაბრუნებით;

მომწოდებლები და სხვა საგარეო კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციით, რომელიც საშუალებას მისცემს მათ განსაზღვრონ რამდენად დროულად მიიღებენ კუსონილ თანხებს. ამ ჯგუფის მომხმარებლისათვის, როგორც წესი, საწარმო ინტერესები აინტერესებთ შედარებით ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე კრედიტის გამცემებს. გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც მომხმარებლებს საწარმოსთან ხანგრძლივი ურთიერთობები აქვთ და მასზე არიან დამოკიდებულნი. საერთოდ, ამ კატეგორიის ინფორმაციის მომხმარებლები ამ მონაცემებს იყენებენ იმ მიზნით, რომ განსაზღვრონ საწარმოს უუნქციონირების ხანგრძლივობა.

მთავრობები და მათი უწყებები ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციით დაინტერესებულნი არიან რესურსების განაწილებით და მასზე დაამუშავებული საწარმოს საქმიანობით, იყენებენ საწარმოს საქმიანობის სტაბილურობის დასადგენად, განსაზღვრავენ საგადასახადო პოლიტიკას, რაც გამოიყენება ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა ამგვარი სტატისტიკის საწარმოებლად.

საზოგადოებას აინტერესებს ინფორმაცია საწარმოს როლის და ადგილის შესახებ ეროვნულ ან რეგიონულ ეკონომიკაში, რადგან იგი მრავალი ფორმით გარკვეულ გავლენას ახდენს საზოგადოების ცალკეულ წევრებზე. ამასთან ერთად, ეს მონაცემები საშუალებას იძლევა სწორად იქნეს გადაწყვეტილი მოსახლეობის დასაქმების, ეკოლოგიური და სოციალური საკითხები. გარდა ამისა, ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება დაეხმაროს საზოგადოებას, მიიღოს ინფორმაცია საწარმოს განვითარების მიმართულების, მიღწეული შედეგებისა და ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბების შესახებ.

საწარმოს ძირითადი პარტნიორული ჯგუფების ინფორმაციათა მომხმარებელთა დახასიათების შესახებ საინტერესო ცხრილია წარმოდგენილი ა. შერმეტის და ე. სუიციის ნაშრომში „აუდიტის საფუძვლები“.

პარტნიორული ჯგუშვები	საწარმოს საქმიანობაში შეტანილი წვლილი	კომპენსაციის მოთხოვნა	ანალიზის საგანი
1. ადმინისტრაცია, ხელმძღვანელობა	საქმის ცოდნა და ხელმძღვანელობა	შრომის ანაზღაურება და სხვა პრივილეგიები	მართვისათვის სასარგებლო მთელი ინფორმაცია
2. პერსონალი, მოსამსახურეები	სამუშაოთა შესრულება შრომის განაწილების შესაბამისად	ხელფასი და სოციალური პირობები	ფინანსური შედეგები
3. მიმწოდებლები	მატერიალური რესურსების მიწოდება	ხელშეკრულების ფასი	ფინანსური მდგომარეობა
4. მყიდველები და კლიენტები	პროდუქციისა და მომსახურების გასაღება	სახელშეკრულებო ფასი	ფინანსური მდგომარეობა
5. მესაკუთრეები	საკუთარი კაპიტალი	დივიდენდები	ფინანსური შედეგები და მდგომარეობა
6. სესხის გამცემები	სესხის კაპიტალი	პროცენტები	ბალანსის ლიკვიდობა
7. სახელმწიფო ორგანოები და არასაბიუჯეტო ფირმები	საზოგადოების მომსახურება	გადასახადები, შენატანები და სხვა ასაკრებლები	ფინანსური შედეგები და მათი შემადგენლები

აუღიტირები და აუღიტური ფირმები დაიკეეობთან გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებენ რა აუღიტის პროცედურებს, ცდილობენ მათ განხორციელებას მიაღალი ეფექტიანობით, ინოვაციური იდეებით და მომსახურების სრული სპექტრით, ხიღრ მოხსენული ცოდნით და უმაღლესი ტექნოლოგიების გამოყენებით მიაღწიონ აუღიტორული მომსახურების მაღალ დონეს. ამასთან ერთად, სოფიერთი აუღიტორულ ფირმას მოხალღრნელი კონფლიქტების თავიდან ასაციღებლად შემუშავებული აქვს ცირკულარი, რომლის მოთხოვნების განხორციელებით ცდილობენ დამკეეთთან კონტაქტების გაუმჯობესებას და კუთილი განწყობიღების მოპოებას, რის საშუალებით გარდა დამკეეთის კუყღღრინობით შესწავიღების, ხელს უწყობენ საჯირო ფინანსური ინფორმაციის ხანღლორის დღრნის მიღწევას. ამ მისნით სოფიერთ აუღიტორულ ორგანიზაციას შემუშავებული აქვს აუღიტორული მომსახურებისას გათვალისწინებული სპეციფიკური გღოზალური საკითხები (რაც, სოგ შემთხვევაში მათ „ნოუ-აუს“ მეთოღოლოგიებსა და ინსტრუმენტებს წარმოადგენს), როგორცაღ:

- დგება თითოეულ გარიგებაზე დამკეეთის დღსიე, დღინდება აუღიტის მოწვევის მიხედვით და მოღლოღინი ამ მომსახურებიდან;
- მიუშავდება სამუშაო გეგმა, რომელმაც აუღიტორის პროფესიული მოვალეობის შესრულებასთან ერთად უნდა უსრუნველყოს დამკეეთის მოთხოვნები და მიზნები;
- დღინდება თუ რამდენად შეესაბამება დამკეეთის მოთხოვნები პროფესიული მომსახურების ახსიოთ დადგენილ წესებს და პრინციპებს;
- დგება აუღიტორული მომსახურების ისეთი გეგმა, რომელიც დაამკეიდრებს აუღიტორული ორგანიზაციის (აუღიტორის) უფრო მყარ რეპუტაციას და ისახება დღრნისძიებები აღებული ვალდებულებების შესასრულებლად, არსებული პრობლემების დროულად გამოსაღულიად და თაიღდან ასაციღებლად;
- აუღიტორთან ისეთი ურთიერთკაღშირის დამყარება, რომლითაც ნათელი გახდება აუღიტორული მომსახურების სარგებღიანობა;
- მისადდება ისეთი წინადადებები, რომლებიც უსრუნველყოფენ დამკეეთის ბიზნესის გაუმჯობესებას საჯირო რჩევებით;
- მიუშავდება ისეთი დღრნისძიებები, რომლითაც მიიღწევა დამკეეთთან ურთიერთკაღშირის, მოპოვებული იქნება მისი ნღობა და ამასთანავე, შენარჩუნებული იქნება პროფესიული მოთხოვნები;
- ისეთი დღრნისძიებების შემუშავება, რომლითაც ნებისმიერი პროფესიული, ტექნიკური და დამკეეთის მომსახურებასთან დაკავშირებული პრობლემები განხორციელდება დაუყოვნებღიე, დროული კონსულტაციებით და ურთიერთპატივისცემით;
- ითვალისწინებს მომსახურების დღრის დამკეეთისაღან მოწოდებული გაასრებული ნებისმიერი ფორმალური თუ არაფორმალური წინადადებები განსახორციელებელი საქმიანობის შეფასებაზე;
- მიუშავდება სამართღიანი და დასაბუთებული ერთობღიეი დღრნისძიება, რომელიც უსრუნველყოფს დროულად იმ თანხების ანაღღურებას, რომელიც ასახავს განხორციელებული მომსახურების მოცუღობას და ნაკისრ ვალდებულებას.

აუღიტურ ფირმებს თაიღისი უფლებამოსიღების შესაბამისად, შემუშავებული და დანერღიღი აქვთ იმ მომსახურების სრული სიღ, რომელიც სჯიოდებათ დღეყანდელ ინვესტორებს, ბიზნესმენებს, ბანკორებს და ამ გზით ეზმარებინა დამკეეთს ახალი სტრატეგიული ინიციატივების განხორციელებაში, ადგიღობრიეი კანონმდებღობის დაცივის შესრულებაში, რისკის ფაქტორების დროულად აღმჩენაში და დაუყოვნებღიე აღმოფხვრაში, რათა მათ მიერ გამოწვეული ნეგატიური ფაქტორები არ გადღიზარღოს პრობლემებში, ხელს უწყობენ ხარჯების შემცირების სტრატეგის ძიებაში, გარდა ამისა, დამკეეთს უწყვენ კონსულტაციებს სხეღ მრავალ მათთან შეთანხმებულ პროცედურებში.

ზემოთ მოყვანიღი მოთხოვნების გათვალისწინებით, აუღიტურ ორგანიზაციებს (აუღიტორებს) გარდა ფინანსური ანგარიშგების აუღიტის ნაღრების პროცედურებისა, შემუშავებული უნდა ჰქონღეთ დამატებითი მომსახურების მთელი სპექტრი ბიზნესის კონსულტაციებისა აუღიტის ეყღღღ სფეროში, რაც საშუალებას მისცემს მომზარებელს მიიღოს საჯირო კონსულტაციები და დასკვნები მათთვის საჯირო საკითხებზე. ამ მოთხოვნების შეღეღების მისაღწევად სათანადო პროცედურები უნდა იქნეს განხორციელებული მაღღალი

ეუქვტიანობით, ინოვაციური იდეებით და მომსახურების სრული სექტორით, საქმიანობის სიღრმისეული ცოდნით და უმაღლესი ტექნოლოგიების გამოყენებით – საუკეთესო პროფესიონალების მიერ. ამ საშუალებების შედეგად უსრუნველყოფილი იქნება ისეთი ინფორმაციის მიღება, რომელიც უსრუნველყოფს ფინანსურ და მენეჯმენტის შედეგისა და სათანადოდ წარადგენის ზისუსტესა და დროულობას, რითაც დაკმაყოფილდებიან ორგანიზაციათა მყოლობელები, მმართველები, ფინანსური ბაზრების მარეგულირებლები და დამკვეთის საქმიანი პარტნიორები.

ქვემოთ მოყვანილია აუდიტური მომსახურების ის სფეროები, რომლებსაც ხშირ შემთხვევაში მოითხოვენ დამკვეთები, რათა დროულად შეამცირონ რისკის ფაქტორები და მის მიერ გამოწვეული ნეგატიური მოვლენები. ასევე, მიიღონ უფრო სრულყოფილი ინფორმაცია და კონცენტრაცია მოახდინონ მასზე.

საინვესტიციო ბანკების სექტორი – ეს დარგი ბოლო წლების განმავლობაში გამოირჩევა გაერთიანებულობისა და გლობალიზაციისაკენ სწრაფებით. ამას ისიც ემატება, რომ ბაზარში სულ უფრო არაინფორმაცია, ხოლო საკანონმდებლო მარეგულირებელი ბაზა მკაცრდება, რაც ახალი ამოცანების წინაშე აყენებს საინვესტიციო ბანკებს, ამისათვის აუდიტორ ფირმებს შემუშავებული უნდა ჰქონდეთ რისკის შეფასების სპეციფიკური პროგრამა, რომელიც უნდა მოიცავდეს: პროდუქტების სირთულისა და კომპლექსურობის ზრდასთან ერთად დაკავშირებული პრობლემების მოგვარებას; რისკის გაზომვასა და რისკის საშიშროაფი დამატებითი ხისტიემების შექმნას; საავადღებულო კაპიტალის რაციონალური განაგარების მეთოდოლოგიას; მრავალი სახის კომპლექსური, შიდა და გარე პროდუქტების შექმნისა და ინფრასტრუქტურის განვითარების მოდელს;

კომერციული ბანკისათვის შემუშავებული უნდა იქნეს იმ მომსახურების სრული სია, რომელიც სჭირდება დღევანდელ კომერციულ ბანკებს და დაეხმარებათ ახალი სტრატეგიული ინიციატივის განხორციელებაში, როგორცაა: ტექნოლოგიებით მანეჯირება, გლობალიზაცია, რისკის მართვა, ახალი პროდუქტის შემუშავების მართვა, ახალი მარკეტინგული სტრატეგიის ჩამოყალიბება;

სადაზღვეო სექტორი საქართველოში სადაზღვეო მომსახურებაზე მოთხოვნების ზრდად შესაბამისად დაანაქარა ბაზრის სწრაფი ზრდა და განვითარება, ამან კი გამოიწვია სადაზღვეო კომპანიების რიცხვის ზრდა. ამ მიზნით აუდიტორები სადაზღვეო სექტორს სთავაზობენ შემდეგ მომსახურებას: ბაზრის მიმოხილვას, ახალი პროდუქტების დანერგვა-განვითარებას, შესაძლო ზარალის შეფასებას, შესაბამისი რეზერვების შექმნის ტექნოლოგიისა და სხვა.

ფინანსური და მარეგულირებელი სექტორის რეგულირებას საანგარიშო რისკებთან მართებაში დიდი მნიშვნელობა ენიჭება. ეკონომიკური სუბიექტები აუდიტორებისაგან მოითხოვენ მარეგულირებელი და საანგარიშო საკონსულტაციო მომსახურებით დაეხმარონ ამ პრობლემების მოგვარებაში და მოითხოვენ რჩევებს საბუღალტრო და სარეზერვო საკითხებზე; რისკის გაზომვის, მისი მართვის და კაპიტალის ადვანტიჯურობის შენარჩუნების დონისძიებათა ფართო ნუსხას; საჭირო ანგარიშგების მომზადებას მარეგულირებელი ორგანოებისათვის; მმართველობასთან დაკავშირებულ კონსულტაციებს მარეგულირებელკებთან ურთიერთობის გასაადვილებლად;

ბიზნეს-რისკებთან დაკავშირებული მომსახურება აუდიტორები ეხმარებიან დამკვეთებს იმ ძირითად საქმიანობასთან და სხვა საორგანიზაციო კომპონენტებთან დაკავშირებული რისკების დადგენაში, როგორცაა სტრატეგია, პროდუქტების განვითარება, ორგანიზაციის ფუნქცია და სტრუქტურა. ამასთანავე, აუდიტორი დახმარებას უწევს დამკვეთს იმ ბიზნეს-რისკების ანალიზსა და მართვაში, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ მის მუშაობასა და ფინანსურ მდგომარეობაზე. მ.შ. ბიზნეს-პროცედურებთან, ტექნოლოგიებთან, სამთავრობო კონტრაქტებთან, მარეგულირებელ კანონებთან შესაბამისობაზე, სახაზინო და სავაჭრო საქმიანობასთან დაკავშირებულ რისკებზე. დამკვეთთან ერთად სათანადო დონისძიებებს სახავედ დამკვეთის საბაზრო, საკრედიტო, საოპერაციო, მმართველობითი და ლიკვიდირების რისკების საშიშროაფად, ყოველივე ამის შედეგად აუდიტორთა ყურადღების ცენტრში ექცევა რისკის მართვა ორგანიზაციის ფუნქციონალური არეების ტრილში, ბიზნესის მმართველებაში, რაც უსრუნველყოფს დამკვეთისათვის ისეთი რეკომენდაციების მომზადებას, რომელიც განსაზღვრავს ორგანიზაციულ თანასწორობას, ბიზნესის პროცესების კორპორაციულ კულტურას და მმართველობის ხედეას.

ტექნოლოგიური უზრუნველყოფა აუდიტორებს შეუძლიათ კონსულტაციების გაწევა პროგრამების გამოყენებასთან დაკავშირებული რისკის მართვაში. ეს კი საჭიროა, რომ ეკონომიკურმა სუბიექტმა მეტი წარმატებით ეძებოს საჭირო ახალი გზები და საშუალებები. ამავდროულად, ამ საშუალებების განსაზღვრისას, აუდიტორი მხედველობაში იღებს, რომ ეს საშუალებები რაიმდენადაც მომხიდეველია, იმდენად სარისკოა, ამიტომ როგორც კონტრირებისათვის, ისე დამკვეთისათვის სულ უფრო მნიშვნელოვანი ხდება ინფორმაციული სისტემების უსაფრთხოება, დაცულობა და კონტროლი საჭირო დონეზე.

ბიზნეს კონსულტაციები აუდიტორები დამკვეთს სთავაზობენ დახმარებას სამუშაო მახასიათებლების გაუმჯობესებასა და გრძელვადიანი ცვლილებების განხორციელებაში, საიმედო საკონსულტაციო მომსახურების შეწყობით. ბისნეს-საკონსულტაციო მომსახურებაში შედის ბისნესის შესწავლა, ტექნიკურ-ეკონომიკური ანალიზი, ბისნესის გაკვირების შემუშავება და პროექტების მართვა, ასევე, ორგანიზაციის მართვის ანალიზი ხელშეკრულებების სტრუქტურებისა და ფინანსების მოზიდვის მიმართულებით, ამასთან ერთად, აუდიტორებს შეუძლიათ კონსულტაციები გაუწიონ საუწყურ სტრუქტურების ჩამოყალიბებაში, ორგანიზაციის შემოსაღების წყაროებისა და მათი ცვალებადობის ანალიზში, მომავალი საქმიანობის მოლოდინების რეალურობის შეფასებაში, შესყიდვების ხელშეკრულებების ჩამოყალიბებასა და გარიგების დახურვის შემდეგ წამოჭრილი საკითხების გადაჭრაში, ქონების შეფასებაში.

კონსულტაციები საგადასახადო მომსახურების დარგში აუდიტორმა დამკვეთს უნდა შესთავაზოს ადგილობრივი გადასახადების სრული სპექტრი და ამასთანავე, ის ღონისძიებები, რომლებიც კანონის ფარგლებში შესაძლებელ გადასახადების შემცირებას. ამ მიზნით აუდიტორს შემუშავებული უნდა ჰქონდეს:

ა) **გადასახადების მინიმიზაცია**, ანუ ისეთი პროდუქტებისა და სტრუქტურების შემუშავება, რომლებიც უზრუნველყოფენ მოგების გადასახადების მინიმიზაციას (ან შემცირებას) მთლიან ჭრილში;

ბ) **გაერთიანებები და ბიზნესის შექმნა** – შეთანხმებული პროცედურების შესრულება. საგადასახადო რისკების იდენტიფიცირება, განვითარებადი სტრუქტურების შექმნა და გადასახადების დაგეგმვის შესაძლებლობა;

გ) **პროდუქტის სტრუქტურირება** ოფშორული და ჩვეულებრივი პროდუქტების სტრუქტურირება საგადასახადო შედეგების მაქსიმალური გამოყენების მიზნით მინიმალური საგადასახადო რისკის პირობებში. ამასთანავე, აუდიტორმა დამკვეთს უნდა შესთავაზოს კონსულტაციები საგადასახადო სტრატეგიისა და დაგეგმვის ყველა კომპონენტში, განსაკუთრებით საერთაშორისო დონეზე საქმიანობის სფეროში. აუდიტორს უნდა ჰქონდეს საგადასახადო პროგრამა, რომლის მიზანი იქნება დამკვეთისათვის საგადასახადო ოპტიმიზაციის გადაწყვეტილების აღმოჩენა, ეკროდ, საგადასახადო სტრატეგიის შემუშავების მიზნით განსასვლეროს, შეფასოს გადასახადების სტრატეგია და შემუშავებული სტრატეგიის საფუძველზე მინიმუმამდე დაიყვანოს საგადასახადო რეგულირებასთან შეთანხმების რისკი და განახორციელოს საგადასახადო შედეგების გამოყენება.

გარდა ზემოთ მოყვანილი მომსახურებისა, აუდიტორი ფირმები ეკონომიკურ სუბიექტებს სთავაზობენ სხვადასხვა საქმიანობას: ქონების მფლობელობის ექსპერტიზას (შეფასებას), ბუღალტრულ აღრიცხვას, ეკონომიკური ანალიზისა და კონტროლის ავტომატური სისტემების (პროგრამირების) დამუშავებას, მათ დანერგვას და სხვა სახის აუდიტურ თუ საკონსულტაციო მომსახურებას, რომელიც არ ეწინააღმდეგება მოქმედ საკანონმდებლო აქტებს.

უკანასკნელ პერიოდში საქართველოში იწერება (თუქვა არაეფექტურად) აუდიტორი ფორმების მიერ მუდმივი დამკვეთისათვის მომსახურების საბონონეტო ფორმაზე გადასვლა, რაც იმას ნიშნავს, რომ დამკვეთს საშუალება აქვს მთელი წლის განმავლობაში (ზოგჯერ ხანგრძლივი დროც) ისარგებლოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, საფინანსო ანგარიშგების შედეგისა და საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის შესახებ და სხვა საკითხებზე აუდიტორების საკონსულტაციო მომსახურებით.

აუდიტორული სამხიანოება საზღვარგარეთ

ყველა ქვეყანაში აუდიტის ორგანიზაცია და პრაქტიკა მსოფლიოში დაგროვილ გამოცდილებას ეყრდნობა, მაგრამ თითოეულ ქვეყანას გააჩნია თავისებურება, როგორცაა განვითარების დონე, საზოგადოებრივი თვითმმართველობის ტრადიციები, განსხვავებული სახელმწიფო მოწყობის სისტემა და სხვ. ეს კი ასახავს აუდიტის როგორც ორგანიზაციულ მხარის, ისე მისი ჩატარების სპეციფიკას. ქვემოთ მოყვანილია სოციალურ ქვეყანაში აუდიტორული ორგანიზაციების რეგულაციების ფორმები და მსოფლიოში აღიარებულ საერთაშორისო აუდიტორული ფორმების მონაცემები. რადგან საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის წარმატებით განვითარებისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს ამ სფეროში არსებული გამოცდილების გაცნობას, რომელიც, უპირველეს ყოვლისა, მსოფლიოს ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებში დაგროვდა.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში აუდიტის მარეგულირებელ ორგანოს წარმოადგენს ამერიკის დიპლომატიურულ ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი (AICPA), სადაც გაერთიანებულია ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაცია (AAA), ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების აღმასრულებელი კომიტეტი (AcSec), ბუღალტერთა აღრიცხვის პრინციპების საბჭო (APB), აუდიტორული სტანდარტების საბჭო (ACB), აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტების საბჭო, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი (IAPS) და სხვ. ამ კომიტეტებში შექმნილია სხვადასხვა განყოფილებები ან კომისიები, როგორცაა ბუღალტრული აღრიცხვისა და სტანდარტების, პროფესიული ეთიკის, აუდიტის, აღრიცხვისა და კონტროლის, კონსულტაციების გამართვის, ხარისხის კონტროლის, დაბეგურის და სხვ.

დიპლომატიურული საზოგადოებრივი ბუღალტრის (აუდიტორის) წოდებათა მიკუთვნება რეგულირდება შტატების კანონით ლიცენზიების გაცემის სახით. ჩვეულებრივ, წელსწადში ორჯერ - მაისში და ნოემბერში ტარდება გამოცდები დიპლომატირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრის წოდების მოსაპოვებლად, რომელსაც ატარებს ამერიკის დიპლომატირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრების ინსტიტუტი. გამოცდები ტარდება შემდეგ დისციპლინებში: აუდიტი, ბუღალტრული პრაქტიკა, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია და სამეურნეო სამართალი. ცოდნა ისეთ საგნებში, როგორცაა პროფესიული ეთიკა, აუდიტორთა იურიდიული პასუხისმგებლობა, ფედერალური გადასახადები, მოწმდება ამ ოთხი ძირითადი საგნის ასპექტში. გამოცდებზე დაიშვებიან ის პირები, რომელთაც კომპლექსი გაკლილი აქვთ 4-5 წლიანი სწავლება "ბუღალტრული აღრიცხვის" სპეციალობით; ამასთან, აუცილებელია პრედენდენტს აქონდეს პრაქტიკული მუშაობის არანაკლებ 5 წლის სტაჟი.

აუდიტორი ფორმები ახორციელებენ ოთხი სახის მომსახურებას: მომსახურება აუდიტორული შემოწმების შედეგებზე დასკვნის გაკეთებით (ნებისმიერი მომსახურება, რომლის შესრულებისას გაიცემა წერილობითი დასკვნა იმ პირის გამოხატვით, რომელიც წერილობითი რეკვირების საიმედოობას ეხება), მიმოხილვითი შემოწმებები და სხვა მომსახურებები; საგადასახადო მომსახურება (კორპორაციული და ინდივიდუალური საგადასახადო დეკლარაციების მომზადება), საკონსულტაციო მომსახურებით. აუდიტორი ფორმები არიან ერთპიროვნული მფლობელობის, ამხანაგობისა და პროფესიული კორპორაციების ფორმით. ფედერალურ ან შტატების დონეზე მოქმედებენ წესები, რომელთაც განსაზღვრულია ყოველწლიური აუდიტის ჩატარება. მაგალითად, ფასიან ქაღალდებსა და საბირეო ოპერაციებზე საჭიროა ყოველწლიური აუდიტის ჩატარება. ნაციონალური და ადგილობრივი ორგანიზაციები საზოგადოებრივი დიპლომატირებული ბუღალტრებისათვის აწესებენ ქცევის (ეთიკის) ნორმების დაცვის ერთობლივ პროგრამებს და გააჩნიათ სამედიატორო სისამართოები. მათ შეუძლიათ აუდიტორს მიცენ შენიშვნა, შეუწერონ ან შეუწყვიტონ ლიცენზიის მოქმედება. პირს, რომელსაც ჩამოერთმევა ლიცენზია, ჩამოერთმევა დიპლომატირებული საზოგადოებრივი ბუღალტრის კვალიფიკაცია და აუდიტორულ ანგარიშებზე ხელის მოწერის უფლება.

გერმანიაში სპეციალური დებულებით არის განსაზღვრული ის საკითხები, რომელიც ეხება აუდიტორის სპეციალიზაციის გამოცდების ჩატარებას. ფედერალურ საავტორიტეტულ დანაყოფებში ფორმირდება სპეციალური კომისია, რომლის თავმჯდომარეებიც დანაყოფების უმაღლესი ადმინისტრაციის წარმომადგენლები არიან. პრეტენდენტის გამოცდაზე დაშვების უფლებას იძლევა კომისიის თავმჯდომარე კომისიის ყველა წევრის თანხმობით. აუდიტორის კვალიფიკაციის წოდების მისანიჭებლად გამოცდაზე დაიშვებიან ის პირები,

რომელთაც აქვთ შემდეგი დოკუმენტები: უმაღლესი საუნივერსიტეტო განათლების დიპლომი ეკონომიკასა და საწარმოს ორგანიზაციის სფეროში, სახალხო მეურნეობის ეკონომიკაში, სოფლის მეურნეობაში, სხვა უმაღლესი ეკონომიკური განათლება ან უმაღლესი იურიდიული განათლება, ტექნიკური განათლება, აგრეთვე, აქვთ პრაქტიკული მუშაობის სკაიპო სტაჟი. აუდიტორული საქმიანობისათვის საჭიროა ეკონომიკაში პრაქტიკული მუშაობის მინიმუმ 5 წლის სტაჟი, მათ შორის, არანაკლებ 4 წლისა – აუდიტის სფეროში. იმ პირს, რომელმაც იმუშავა 15 წელი კონსულტანტად საგადასახადო სფეროში ან რევიზორად, არ მოეთხოვება დამატებითი დოკუმენტი პრაქტიკული მუშაობის სტაჟის შესახებ.

პრეტენდენტს არ მოეთხოვება სრული საუნივერსიტეტო განათლება, თუ მან თავი კარგად წარმოაჩინა მუშაობის 10 წლის განმავლობაში კერძო აუდიტორთან ან აუდიტორ ფირმაში, კოოპერატიული სარევიზიო ან ანაბრების კაშვირში, ან ცენტრალურ სარევიზიო სამსახურში, სახალხო – სამართლებრივ კორპორაციაში, ამასთანავე, აქვს ეკონომიკური ან სხვა უმაღლესი სპეციალური არასრული განათლება ეკონომიკური განხრით. უმაღლესი საუნივერსიტეტო განათლება არ მოეთხოვება, აგრეთვე, იმ მასივებს, რომელიც 5 წელი მუშაობის ნაყოფ რევიზორად ან საგადასახადო კონსულტანტად. აუდიტორის კვალიფიკაციის მაძიებელმა სწავლების პროცესში უნდა გაითვალისწინოს ის, რომ გამოცდასეუ დასაშვებ განცხადებასთან ერთად უნდა წარმოადგინოს არაუქვერსეუ ორი მოხსენების ნატარებული შემოწმების ან ექსპერტული დასკვნის შესახებ. ამ მოხსენებებს აუცილებლად თან უნდა დაერთოს დამკვეთის თანხმობა იმის შესახებ, რომ იგი მხარს უჭერს აუდიტორის გამოცდებზე დაშვებას. მაძიებლები, რომლებიც დაიშვებიან გამოცდაზე, აპირებენ წყრით გამოცდებს აუდიტის სფეროში, ეკონომიკისა და საწარმოს ორგანიზაციაში (სახალხო მეურნეობის ეკონომიკა), საგადასახადო კანონმდებლობასა და საეკონომიკო სამართალში. გამოცდის წარმატებით ჩაბარების შემდეგ მაძიებელს მიეცემა ლიცენსია აუდიტორული საქმიანობის შესახებ. მანამდე აუდიტორმა უნდა დადოს ფიცი უმაღლესი საადგილმამულო უწყების წინაშე, რომლის ტერიტორიაზეც აპირებს შრომით საქმიანობას.

საფრანგეთში აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება 1969 წლის 12 აგვისტოს დეკრეტისა და მთავრობის 1994 წლის 24 იანვრის დადგენილებით, რომლის საფუძველზეც შექმნილია პროფესიული ორგანიზაცია – „კომისარტა ნაციონალური კომპანია ანგარიშების შესახებ“. კომპანია წარმოადგენს იურიდიულ პირს, მუშაობს იუსტიციის სამინისტროსთან ერთად და აერთიანებს ყველა იმ ეკონომიკურ სუბიექტს, რომელიც სახელმწიფო რეესტრშია შეტანილი და რომელთა მოვალეობაში შედის აუდიტორთა დისციპლინარული საკითხები.

კომპანიის მოღვაწეობის მთავარი მიზანია კონტროლი აუდიტორთა მიერ პროფესიული საქმიანობის სწორად წარმართვას. მის წევრთა ღირსებისა და დამოუკიდებლობის დაცვა. კომპანია შედგება ორი ღონის გაერთიანებისაგან. რეგიონალურ დონეზე ორგანიზაციითა და პროფესიული საქმიანობის რეგულირებით დაკავებულნი არიან მხოლოდ პროფესიონალთაგან შემდგარი რეგიონალური კომპანიები. ისინი ურთიერთმოქმედებაში არიან რეესტრში შემყვან რეგიონალურ კომისიებთან და რეგიონალურ სასამართლო დისციპლინარულ პალატებთან, რომლებიც, ძირითადად, სასამართლო პირთაგან შედგება. ნაციონალური კომპანია (ნაციონალურ დონეზე) ურთიერთკავშირშია რეესტრში შემყვან ნაციონალურ კომისიასთან და სასამართლო პირთაგან შემდგარ ნაციონალურ დისციპლინარულ პალატასთან. რეგიონალურ საბჭოთა საქმიანობა ხორციელდება მის წევრთა შენატანების საფუძველზე. ნაციონალურ საბჭოთა საქმიანობას აფინანსებენ რეგიონალური კონსულები. პროფესიული ეთიკის კოდექსისა და სახელმწიფო დეკრეტის თანახმად, შენატანები სავალდებულოა პროფესიული ორგანიზაციის ყველა წევრისათვის. პროფესიული ორგანიზაციის წევრი, რომელიც ორი წლის განმავლობაში არ იხდის საწევროს, გარიცხულად ითვლება. შენატანები შედგება გარკვეული ფიქსირებული თანხისა და მიღებული პონორების პროპორციული თანხისაგან. სახელმწიფო ხელისუფლების სტრუქტურებისა და სხვა ორგანიზაციების მონაწილეობა აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებაში ხორციელდება შემდეგი სახით: რეესტრში შედის პროცედურის განხორციელება; დისციპლინარული საქმეების განხილვა; აუდიტორის დანიშნისას, ზოგ შემთხვევაში, ჩარევა ან აზრის გამოხატვა სასოგადოებრივი საწარმოების და ბანკების მიერ. კომპანიის რეგიონალურ საბჭოს, აგრეთვე, იწვევენ სავალდებულო წესით რეგიონალური კომპანიები, რომლებიც აერთიანე-

ბუნ იმ აუდიტორებს (ფისიკურ პირებსა და აუდიტორ ფირმებს), რომლებიც მიეკუთვნებიან თითოეული სააქლავაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ ცენტრებს. რეგიონალური კომპანიის წევრები კრებას იწვევენ წელიწადში ერთხელ. ყოველი რეგიონალური კომპანია იმართება რეგიონალური საბჭოს მიერ, რომელიც ირჩევს ბიუროს შემდეგი სახით: რეგიონალური საბჭო ირჩევს 4 წლით: 6-დან 26 წერის რაოდენობით. ბიუროს წევრები ირჩევიან 2 წლის ვადით 4-დან 9 წერის რაოდენობით, რომელთაგან ერთი - პრეზიდენტია. ნაციონალური კომპანია აერთიანებს ყველა იმ აუდიტორს, რომელიც რეესტრშია შეყვანილი. მას მართავს ნაციონალური საბჭო, რომელიც შედგება რეგიონალური კომპანიების დელეგატებისაგან შემდგომი წარმომადგენლობით - 1 დელეგატი 150 წევრზე. ნაციონალურ საბჭოს განახლება ხდება ორ წელიწადში ერთხელ. ნაციონალურ საბჭოში ირჩევა ბიურო

ბიუროს მუშაობას ხელმძღვანელობს პრეზიდენტი. ბიუროს სტრუქტურაში შედიან: გენერალური მდივანი, გენერალური მდივნის თანაშემწე, 6 ვიცე-პრეზიდენტი და მომსახურეები. ბიურო ასრულებს შემდეგ დაეღებებს: ტექნიკური შედეგების განხილვა, კონსულტაციები, პუბლიკაციები; ქაღალდების მოწოდება; ხარისხის კონტროლი; კაემირების განხორციელება; პარლამენტთან ურთიერთობის მოგვარება; საერთაშორისო ურთიერთობების განხორციელება.

ნაციონალური საბჭო მართავს ნაციონალურ კომპანიას და მის ქონებას, იღებს გადაწყვეტილებებს ნაციონალური კომპანიის კომპეტენციებში შემავალ საკითხებზე, კოორდინირებს რეგიონალურ საბჭოების საქმიანობას, შეიმუშავებს აუდიტორული საქმიანობის დოქტრინას.

დოქტრინა შეიცავს წინაშეს კომენტარებით და ტექნიკურ ინფორმაციას, რომლის შეზღვევები შედის ციტიკულარებით, სპეციალიზებული კონტროლის ცნობარი, იურიდიული სამუშაოების კორტროლი, ტექნიკური დასკვნა. დოქტრინა მუშავდება მუდმივი კომისიების საშუალებით. კეთილსინდისიერი დამოკიდებულების კომიტეტი და პროფესიული ეთიკის კომისია შეიმუშავებს აუდიტორთა ნორმებსა და პროფესიულ წესებს.

დოქტრინის მიღებაში მონაწილეობენ ტექნიკური კომისიები - ბუღალტრულ და იურიდიულ სამუშაოებში, სოფლის მეურნეობის კოოპერაციაზე, ინფორმაციაზე, ბანკებზე, კეთილსინდისიერების შესახებ. ყველა გამოთქვამს მოსაზრებას პროფესიულ საკითხებზე, სთავაზობენ სპეციფიურ აქციებს, ამზადებენ პუბლიკაციებს.

ნაციონალური საბჭოს სამდივნო მუდმივად ეხმარება აუდიტორებს, რომელთაც შესაძლებლობა აქვთ ზეპირად ან წერილობით დაუსვან შეკითხვები თავიანთ საქმიანობაზე.

სამთავრობო დეკრეტით გათვალისწინებულია გამოცდის ჩატარება. გამოცდაზე დასაშვები პირობებია: უმაღლესი განათლების დიპლომი; არანაკლებ 15 წლის მუშაობის სტაჟი საწარმოში და ფინანსური, ბუღალტრული და სამართლებრივი ცოდნის მოცულობა (იუსტიციის სამინისტროსთან შეთანხმებით).

გამოცდაზე დაშვებას ახორციელებს საფრანგეთის იუსტიციის სამინისტრო. საგამოცდო კომისიის შემადგენლობაში შედის მაგისტრატის ორი წევრი (ერთი მათგანი თავმჯდომარეა), ფინანსური ინსპექტორი, საბირო ოპერაციების პალატის წარმომადგენელი, უმაღლესი სკოლის სამი წარმომადგენელი, სამი კონტროლიორ-რევიზორი.

გამოცდა შედგება წერილობითი და ზეპირი აწილებისაგან. წერილობითი გამოცდის განმავლობაში პრეტენდენტი პასუხობს საკითხებს შემდეგ თემებზე: აუდიტის სამართლის(კოდნობა, დაბეგვრა, ფინანსები და პროგრაფული თემა. ზეპირი გამოცდა ტარდება სამართლის(კოდნობაში, ბუღალტრულ ადრინცხვაში, ფინანსებსა და დაბეგვრაში, სრულდება დაეღება ტექსტის კომენტარებზე და ზოგადი გასაუბრება.

წარმატებული გამოცდის შემდეგ მოწმობის გაცემაზე პრეტენდენტი გადაისამწლიან სტაჟირებას, რომელიც ორი წელი კონტროლიორ-რევიზორის (აუდიტორის) ხელმძღვანელობით ტარდება; იგი რეგიონალური საბჭოს მიერ ირჩევა. სტაჟირების ხელმძღვანელის მიერ ანგარიშის და სტაჟირების კონტროლიორის წერილობითი ანგარიშების წარმოდგენის შემდეგ, რეგიონალური საბჭოს პრეზიდენტი გასცემს მოწმობას.

პროფესიული ეთიკის კოდექსის შესაბამისად, ნაციონალური და რეგიონალური საბჭოები ორგანიზებას უკეთებენ აუდიტორთა ევალიფიკაციის ასაზღვევებლ სემინარებს

გარკვეული პროგრამებით. კონტროლის სახით ყოველწლიურად კოლეგია-აუდიტორების მიერ ტარდება გამოცემა პროფესიულ ოსტატობასუ.

საფრანგეთის მთავრობის ბუღალტრული სამმართველოს მიერ შემუშავებული წესები მოითხოვდა, რომ აუდიტორთა ანგარიშები ზუსტად და ობიექტურად გადმოსცემდნენ ფაქტებს და შეიცავდნენ მხოლოდ ისეთ ინფორმაციას, კონსტატაციას და დასკვნებს, რომელიც დადასტურებულია იმ საქმარისი მტკიცებებით, რომლებიც ფიგურირებენ სამუშაო დოკუმენტებში და ამტკიცებენ გადმოცემულ თვალსაზრისს, აგრეთვე, უსრუნველყოფენ მათ მართებულობას.

1995 წლის 1 იანვარს შევდების ევროპულ ქვეშირში გაერთიანებასთან ერთად, ქვეყანაში მიიღეს ახალი საქანონმდებლო ნორმატიული დოკუმენტი, რომელიც აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციას შეეხება. ეს არის კანონი „აუდიტორთა შესახებ“. იგი მოიცავს მითითებებს აუდიტორული ფირმების რეგისტრაციის, აუდიტორთა ატესტაციისა და ლიცენზირების, აუდიტორთა თუ ცალკეული ფირმების საქმიანობის შესახებ. აგრეთვე, მასში წარმოდგენილია აუდიტორებისა და ფირმების საქმიანობაზე უდამხედველობისა და დისციპლინარული ზომების გატარება.

შვედეთში აუდიტორული საქმიანობის მარგულერებელ ორგანოს აუდიტორული საქმიანობის კომისია წარმოადგენს. მისი ამოცანები შემდეგში მდგომარეობს:

- განიხილოს საკითხები დამტკიცებული და უფლებამოსილი აუდიტორების ატესტაციისა და ლიცენზირების, აუდიტორული ფირმების რეგისტრაციის შესახებ, რათა დააკმაყოფილოს სასოგადოების მოთხოვნილება კვალიფიციურ, დამოუკიდებელ აუდიტორებზე;
- განახორციელოს უდამხედველობა მასზე, რომ ნატარებული აუდიტორული მომსახურება მალაზარისხიანი იყოს და ეთიური ნორმების მოთხოვნას აკმაყოფილებდეს;

- განიხილოს საკითხები დისციპლინარული ზომების შესახებ;
- ორგანიზაცია გაუკეთოს და ჩაატაროს გამოცდები აუდიტორის წოდების მიჩიჭებისათვის, აგრეთვე, შეამოწმოს უცხოელი აუდიტორების პროფესიული დონე;
- შემოიღოს რეესტრი დამტკიცებული და უფლებამოსილი აუდიტორების, აგრეთვე, რეგისტრირებული აუდიტორი ფირმების შესახებ;
- წარმოადგინოს ინფორმაცია და ცნობები აუდიტორთა ატესტაციის, ლიცენზირების, რეგისტრაციისა და უდამხედველობის საკითხებზე;
- მეოვალეურება გაუწიოს აუდიტორული სფეროს განვითარების პროცესებს, განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს და გაითვალისწინოს ახალი ნაციონალური, თუ საერთაშორისო პირობები, რომელთაც შეუძლიათ გააღწეონ იქონიონ აუდიტორებისა და აუდიტორი ფირმების უდამხედველობის მნიშვნელობაზე, აგრეთვე, აუდიტის ეთიური ნორმების დაცვაზე.

შვედეთში აუდიტორული საქმიანობის წარმოებისათვის აუდიტორი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

- აუდიტორულ საქმიანობას აწარმოებდეს პროფესიულ დონეზე;
- ცხოვრობდეს შვედეთში ან ევროპის ქვეშირის რომელიმე ქვეყანაში; არ იყოს ბანკროტის მდგომარეობაში, არ ქონდეს აკრძალული სამეურნეო საქმიანობა; არ ქონდეს აკრძალული მუშაობა კონსულტაციური პროფესიული საქმიანობის კანონის თანახმად. ან ანალოგიური შეზღუდვა სხვა ქვეყანაში;

- ჩააბაროს გამოცემა აუდიტორული საქმიანობის კომისიაში;

უფლებამოსილი აუდიტორი რომ ვახდებ, პრეტენდენტმა, პირველ რიგში, უნდა შეასრულოს აუდიტორისადმი წაყენებული დამტკიცებული მოთხოვნები. აგრეთვე, აუდიტორული საქმიანობის კომისიას ჩააბაროს გამოცემა პროფესიონალური კვალიფიკაციის აუდიტორის წოდებისათვის.

გამოცემა აუდიტორის წოდებაზე, მიზნად ისახავს გარანტიების შექმნას, რათა აუდიტორმა აუდიტორული შემოწმების დროს დანიშნულებისამებრ გამოიყენოს თეორიული ცოდნა დადგენილი საქანონმდებლო ნორმების გათვალისწინებით.

უცხოელი აუდიტორის პროფესიული ცოდნის შემოწმება ხდება გარანტი იმისა, რომ უცხოელი აუდიტორი ერეკება შვედეთის სამართლის იმ საკითხებში, რომელიც დასჭირდება კანონით გათვალისწინებული აუდიტორული შემოწმების დროს.

თეორიული მომზადება, გამოცდისათვის აუდიტორის ან უმაღლესი კვალიფიკაციის აუდიტორის წოდების მისაღებად, ითვალისწინებს შემდეგ საგნებს: ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების აუდიტი; ბუღალტრული ანგარიშგების ანალიზი; ეკონომიკური მართვა; ანგარიშგება საწარმოს მიხედვით; შიდა აუდიტი და კონტროლი; სამართლებრივი და პროფესიული ნორმები აუდიტორის შემოწმების კანონიერების დადგენისათვის; სამართალი მეწარმის საქმიანობის სფეროში, კანონმდებლობა გაკორტებაზე; შრომითი საქმიანობის სამართალი; ჰაგადასახადო სამართალი; სამოქალაქო და სავაჭრო სამართალი; ინფორმაციისა და ცნობების დამუშავება; მათემატიკა და სტატისტიკა; დაფინანსების ძირითადი პრინციპები.

ამ საგნების მომზადება საჭიროა მხოლოდ იმ მოცულობით, რაც, უშუალოდ, აუდიტორის პროფესიისათვისა დაკავშირებულია.

პრეტენდენტს რომ მიეცეს უფლება აუდიტორის წოდებაზე გამოცდის ჩასაბარებლად, შემდეგი მოთხოვნების შესრულება ევალება: აქონდეს უმაღლესი განათლების დიპლომი სპეციალობით – წარმოების ეკონომიკა (რომელშიც ბუღალტრული აღრიცხვაც იგულისხმება), ან ამავე პროფილის სხვა სპეციალობით; გაეღილი აქონდეს მინიმუმ სამწლიანი პრაქტიკული მომზადება იმ პირობით, რომ ამ დროის განმავლობაში ძირითადი ყურადღება მიექცევა წლიური ანგარიშის დასკვნების აუდიტს ან მსგავსი ანგარიშგების დოკუმენტებს; ეს სამუშაო უნდა შესრულდეს უფლებამოსილი აუდიტორის ხელმძღვანელობით; პრეტენდენტმა, რომელიც აბარებს გამოცდას უმაღლესი კვალიფიკაციის აუდიტორის წოდებაზე, უნდა შეასრულოს შემდეგი მოთხოვნები:

- მიღებული უნდა აქონდეს უმაღლესი განათლების დიპლომი 160 ქულის საერთო ოდენობით, აქედან, 120 ქულა მოდიოდეს ზემოთ ჩამოთვლილი საგნების შევასებაზე; ან უნდა აქონდეს ჩაბარებული გამოცდა მაგისტრის ხარისხზე ეკონომიკური სპეციალობით;

- გაიაროს პრაქტიკული მომზადება მინიმუმ ხუთი წლის განმავლობაში, აქედან, ორი წელი უნდა აკმაყოფილებდეს მოთხოვნებს აუდიტორის წოდების მისაღებად, ხოლო დარჩენილი სამი წლის მუშაობით – უფლებამოსილი აუდიტორის წოდების მისაღებად მოთხოვნებს.

შოტლანდიაში ბუღალტერთა და აუდიტორთა სასწავლო ცენტრი (დიპლომირებულ ბუღალტერთა ინსტიტუტი) – ერთ-ერთი უძველესი სასწავლო დაწესებულებათაგანი მსოფლიოში, რომელიც უზრუნველყოფს ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიულ მომზადებას. ამ ინსტიტუტმა პირველმა შემოიტანა ცნება – „დიპლომირებული ბუღალტერი“ და ჯერ კიდევ 1854 წელს მიიღო საჩუქო დიპლომი, რომელიც ადასტურებდა ინსტიტუტის სტატუსს.

ინსტიტუტის განკარგულებაშია მაღალკვალიფიციური ლექტორების შტატი, რომელიც განათლების ყველა საფეხურზე კომპლეტისა და ბიზნესის სწავლების უზარმაზარ გამოცდილება გააჩნიათ.

1954 წლიდან ყველა ეურსდამთავრებული დიპლომირებული ბუღალტრის კვალიფიკაციას იღებს (აუდიტორულ ანგარიშებზე ხელმოწერის უფლებით).

ყოველწლიურად 1500 სტუდენტი სწავლობს ინსტიტუტის სასწავლო დაწესებულებებში, რომლებიც განლაგებულია ედინბურგში, გლასგოში, ასევე, იჯარით აღებულ შენობებში აბერდენსა და ლონდონში. მეცადინეობა გათვლილია 115 კვირაზე და დაფუძნებულია დასწრებით და დაუსწრებელი სწავლების (ირაქტივის) მონაცვლეობაზე.

ინსტიტუტი მონაცვლეობას უეთვით კვალიფიკაციის ასაზღაურებელ კურსებს, რომელზეც განხილდება საკანონმდებლო ბაზის ცვლილებები და ბიზნესის წარმოების პრაქტიკა. ამის გარდა, ინსტიტუტი ორგანიზებას უკეთებს მართვის მეთოდების სწავლების კურსებს.

ინსტიტუტი რეგულარულად ატარებს სწავლებისა და მისი შედეგებისადმი მოთხოვნების დეტალურ ანალიზს. ამ პროცესში შედის სწავლების მრავალდონიანი პროგრამების დამუშავება ჩატარებული კურსების სისწორის, მათი ხანგრძლივობის და ჩატარების ადგილის მითითებით, სწავლების საჭირო მეთოდების შემუშავება, სასწავლო პროცესის შეფასება და აგრეთვე, შემსწავლელთა შესაბამისი დონის მხარდაჭერის განსაზღვრა.

პოლანეთში ირეკლი იურიდიული ნორმები ბუღალტრებისა და აუდიტორებისათვის მეორე მსოფლიო ომამდე ენა შემუშავებული. იმის შემდგომ პერიოდში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მიმართ მიდგომა მეკეთრად შეიცვალა, კომუნისტურმა აკემპორმა ეკონომიკამ მთლიანად შეცვალა ადრე მიღებული წესები და პრინციპები, როგორც

ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე აუდიტის სფეროში. ამ პერიოდის განმავლობაში ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის კანონმდებლობის კონცეფცია არ არსებობდა. ამ წესმა 1990 წლის ბოლომდე გასტანა. 1995 წელს პოლენეთში მოხდა პირველი ცვლილებები ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტში; მის საფუძველზე ფინანსთა სამინისტროს ბრძანება წარმოადგინდა. პოლენეთში შექმნილია აუდიტორთა პალატა, რომელსაც ფინანსთა სამინისტრო ზედამხედველობს. პირველ რიგში, პალატა პასუხისმგებელია აუდიტის სტანდარტებისა და ნორმატიული აქტების შემუშავებაზე; ასევე, ახორციელებს აუდიტორთა ატესტიაციას და ლიცენზირებას. პოლენეთში აუდიტორთა ეროვნული პალატა და ბუღალტერთა ასოციაცია მჭიდრო კავშირში არიან. ეს უკანასკნელი, ადრე, ლიცენზირებულ ბუღალტერთა ორგანიზაცია იყო. ამჟამად, ორივე ორგანიზაციის თამყვდომარე, ფაქტიურად, ერთიადიგეე პიროვნებაა. ამჟამედროს, ბუღალტერთა ასოციაცია ბევრი ადგილობრივი აუდიტორული ფორმის აქციონერია. ეს სიტუაცია იწვევს ბევრ პრობლემას პალატის ფუნქციონირებასთან დაკავშირებით, რადგან პალატის ძალისხმევა და რესურსების ფოკუსირება, ძირითადად, აუდიტორული საქმიანობისაკენ არის მიმართული.

ჩეხეთი - პირველი აუდიტორული ფორმა 1989 წელს აღმოცენდა. ამჟამად, აუდიტორული საქმიანობა დაფუძნებულია 1992 წლის კანონზე „აუდიტორებისა და აუდიტორული პალატის შესახებ“. აუდიტორული პალატა, ფაქტიურად, ერთადერთ პროფესიულ ინსტიტუტს წარმოადგენს ჩეხეთში.

აუდიტორულ საქმიანობას აუცილებლად აუდიტორთა პალატა უნდა ეწეოდეს. იმის გამო, რომ საწყის ეტაპზე აუდიტორის სერთიფიკატს გასცემდნენ აუდიტური ფორმები, მის მისაღებად სხვადასხვა მოთხოვნები არსებობდა. აუდიტორულმა პალატამ კანონმდებლობაში ცვლილებები შეიტანა და როგორც ლიცენზირება, ისე ატესტიაცია დაიქვემდებარა. აუდიტორთა პალატა, ძირითადად, დაკავებულია აუდიტის სტანდარტების შემუშავებით, ატესტიაციითა და ლიცენზირებით. კანონმდებლობით პალატას გააჩნია უფლება გააკონტროლოს აუდიტორული საქმიანობის ხარისხიანობა.

ლიცენზიის მოსაპოვებლად აუდიტორი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს: არავითარი კრიმინალი წარსული, უმაღლესი ეკონომიკური, ფინანსური ან იურიდიული განათლება და ატესტიაციის შეგვგად მიღებული სერთიფიკატი.

კანონის მიხედვით აუდიტი საეკლდებულოა ყველა სააქციო საზოგადოებისათვის და ყველა შესუღდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისათვის, რომელთა საქონელბრუნვა აჭარბებს 40 მლნ. კონის, ან რომელთა სუფთა აქტივები 20 მლნ. კონრზე შეტია. აუდიტორული სტანდარტები საერთაშორისო სტანდარტის თარგმანს წარმოადგენს.

უკრაინა - ყოფილი საბჭოთა კავშირის პერიოდი ცნობილია სხვადასხვა სახის ნორმატივების შემოღებითა და დირექტივების სისტემით. კომუნისტური „გეგმიური ეკონომიკის“ შემოღებამ გამოიწვია ისეთი ბუღალტრული და აუდიტის სტანდარტების დადგენა, რომლებიც ეწინააღმდეგებოდნენ უოველი სახის კომერციულ კანონებს. მხოლოდ მას შემდეგ, რაც უკრაინა დაადგა დამოუკიდებლობის გზას და ფართოდ გაიშალა მუშაობა საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების დასაწერგად, სახე იცვალა ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის სისტემამ. 1993 წლის 22 აპრილს გამოიყა კანონი „აუდიტის შესახებ“. ეს არის პირველი კანონი, რომელმაც განსაზღვრა აუდიტორის სტატუსი და აუდიტორული საქმიანობის არეალი. აღნიშნული კანონის განხორციელების მიზნით, უკრაინაში შეიქმნა აუდიტორთა ეროვნული პალატა, ხოლო ადგილებზე - აუდიტორთა გაერთიანებები. აუდიტორთა ეროვნული პალატა არის აუდიტორთა თვითმარეგულირებელი ორგანიზაციების ტელმდღვანელი ორგანო, რომელსაც ჯედამხედველობას უწევს უკრაინის მთავრობა. საგულისხმოა, რომ უკრაინაში, პრაქტიკულად, ყველა საერთაშორისო აუდიტური და საკონსულტაციო ფორმის წარმომადგენლობებია გახსნილი. 1997 წელს უკრაინაში ჩამოყალიბდა უკრაინის პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ასოციაცია თავისი ფილიალებით ოლქებში.

პროფესიული აუდიტორის სტატუსის მიმდები პიროვნება უნდა აკმაყოფილებდეს ყველა იმ მოთხოვნას, რაც საქართველოს კანონმდებლობითაც არის გათვალისწინებული, გამონაკლისს წარმოადგენს - კანონმდებლობის თანახმად, ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ უნდა გაიაროს ატესტიაცია, ხოლო წელიწადში ერთხელ განმეორებითი სწავლებების კურსი.

1998 წლის 14 მაისს შესწორებები იქნა შეტანილი უკრაინის კანონში „აუდიტის შესახებ“. შესწორებების მიხედვით, საკუთრების ყველანაირი ფორმის (ზოგიერთი გამოაკ-

ლიის გარდა) საწარმოებისა და ორგანიზაციებისათვის დაწესდა საეკონომიკური აუდიტის ჩატარება. ამის შედეგად აუდიტური ფირმების რაოდენობა სამეგრეო რეგიონში გაიზარდა.

ეკონომიკური რეფორმების განხორციელებით, უკრაინის ეკონომიკა ევროპასთან ინტეგრაციის გზაზეა, ამისათვის საკანონმდებლო ორგანოები ცდილობენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის ისეთი სტანდარტების შემუშავებას, რომელიც ახლოს იქნება საერთაშორისო სტანდარტებთან.

რუსეთი – აუდიტის პროფესიის განვითარება ყოფილ საბჭოთა კავშირში 1987 წელს დაიწყო. მას საფუძველი ჩაეყარა პირველმა აუდიტორულმა ორგანიზაციამ – „ინტერაუდიტის“, რომელიც, მიტწილად, ფინანსთა სამინისტროს ტრანსფორმირებულ ფილიალს – უცხოური ვალუტის მაკონტროლებელ დეპარტამენტს წარმოადგენდა. ამ ორგანიზაციის შექმნას ხელი შეუწყო უცხოური ინვესტიციებისათვის საბჭოთა ბაზრის ფორმირებამ. დროდართო იქმნებოდა სხვადასხვა აუდიტური და საკონსულტაციო ფირმები, რომლებიც მომსახურებობას ახორციელებდნენ როგორც სახელმწიფო, ისე კერძო სექტორში.

90-იანი წლების როგორც საშინაო, ისე საგარეო პოლიტიკის არასტაბილურობამ გამოიწვია ის, რომ ბუღალტრულ აღრიცხვასთან და აუდიტთან დაკავშირებული პრობლემები კარგად იჭრებოდა დღის წესრიგის ბოლოში მოექცა. 1993 წელს პრეზიდენტის მიერ გამოცხადდა დადგენილება „აუდიტორული საქმიანობის დროებითი დებულების შესახებ“, რომელშიც ხელი შეუწყო აუდიტორული საქმიანობის განვითარებას რუსეთის ფედერაციაში, ხოლო კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ მიღებულ იქნა 2001 წელს.

რუსეთში, გარდა პრეზიდენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფის სამსახურისა, არსებობს რუსეთის პროფესიონალ აუდიტორთა პალატა თავიანთ რეგიონალური სამსახურებით. არსებობს, აგრეთვე, რეგიონალური ასოციაციები და გაერთიანებები, ხოლო მოსკოვში პროფესიონალ აუდიტორთა პალატა. აუდიტორთა ატესტაცია და ლიცენზირება ხორციელდება ამ ორგანოების მიერ, ხოლო საბანკო საქმისა და დახვეწის აუდიტის როგორც სერთიფიცირება, ისე ლიცენზირება, ცენტრალური ბანკის მიერ. რუსეთში აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფისა და განვითარების საქმეში დიდი როლი შეაქვს დამოუკიდებელ სახელმწიფოთა გაერთიანების ბუღალტრული აღრიცხვის კოორდინაციის მეთოდოლოგიური საბჭოს სამუშაო ჯგუფს, რომელიც აერთიანებს ყოფილი საბჭოთა კავშირის ყველა რესპუბლიკის აუდიტორული სამსახურების ხელმძღვანელებს. სწორედ ამ ჯგუფმა მოამზადა საერთაშორისო ბუღალტერთა ფედერაციის (IFAC) მიერ შემუშავებული სტანდარტებიდან გამომდინარე რამდენიმე ეარიანტი დსთ-ს ქვეყნებისათვის. ამავე ჯგუფის მიერ დამუშავებული იქნა აუდიტორის ეთიკის კოდექსის პროექტი, რაც საფუძველად დაედო დსთ ქვეყნებში ასეთი კოდექსის მიღებას, მ. შ. საქართველოშიც. ამ კოორდინაციო საბჭოს დადებით საქმიანობად უნდა ჩითვალოს, რომ იგი დიდ მუშაობას ეწევა აუდიტის მეთოდური უზრუნველყოფისა და პროპაგანდის საქმეში. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ამ საბჭოს ინიციატივითა და ხელშეწყობით გამოშვებულია მეთოდური მითითებები, აუდიტის, როგორც პოპულარული, ისე სახელმძღვანელო ლიტერატურა და სხვა. აღნიშნული საბჭოს ინიციატივით წელიწადში რამდენჯერმე ხდება დსთ ქვეყნების აუდიტორული სამსახურების ხელმძღვანელთა შეხვედრები, ტარდება სამეცნიერო კონფერენციები და სხვა. 1999 წელს რუსეთის აუდიტორთა კოლეგიის მიერ მომზადებული და გამოცემული იქნა „აუდიტის სტანდარტები“, რომელიც, ძირითადად, IFAC „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების“ პრინციპების მიხედვით არის შედგენილი და მისადაგებულია რუსეთის კანონმდებლობასთან. აღნიშნული სტანდარტები (31 სტანდარტი) დამტკიცებულია რუსეთის აუდიტორთა კოლეგიის მიერ და ამ სტანდარტების მოთხოვნებით გათვალისწინებული წესებით და პრინციპებით აუდიტის ჩატარება საეკონომიკურ რუსეთის აუდიტორთა პალატის წერილ აუდიტორებისათვის.

ყაზახეთის რესპუბლიკაში აუდიტის ჩამოყალიბება და განვითარება განაპირობა კორპორაციების, კერძო ფირმებისა და ერთობლივი საწარმოების, ანუ იმ ეკონომიკური სუბიექტების შექმნამ, რომლებიც სახელმწიფოს საკუთრებას არ წარმოადგენენ.

ყაზახეთის რესპუბლიკაში აუდიტორული ფირმების განვითარება 1988 წლიდან წარმოებს. 1990 წელს ყაზახეთის მინისტრთა საბჭოს დადგენილებით პირველი აუდიტორული ფირმა რეორგანიზებულ იქნა „სამეურნეო საანგარიშო აუდიტორულ ცენტრად“. დაგროვილმა გამოცდილებამ, აუდიტორული მომსახურების სფეროს მუდმივმა ზრდამ, აგრეთვე,

მსოფლიო აუდიტორული პრაქტიკის რეკომენდაციებმა საშუალება მისცა 1992 წელს სახალხო სამეურნეო ცენტრი გადაკეთებულიყო მსხვილ აუდიტორულ დამოუკიდებელ სააქციო კომპანიად – „ჯაზახაუდიტი“. დღეს „ჯაზახაუდიტი“ წარმოადგენს ერთადერთ გაუმყინად პარტიზონს აუდიტორთა პალატაში, რომელიც ხელს უწყობს აუდიტორული საქმიანობის განვითარებას, აუდიტორთა პალატის სტრუქტურის ფორმირებას, მათი მიზნებისა და ამოცანების გადაწყვეტას ყაზახეთში. სააქციო კომპანია „ჯაზახაუდიტი“ რესპუბლიკაში აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის პროექტის ძირითადი დამუშავებელი იყო. ეს კანონი არეგულირებს იმ ურთიერთობებს, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებასთან რესპუბლიკაში. კანონის თანახმად, პრეტენდენტი აუდიტორის ატესტაციისათვის (მათ შორის, უცხოელების, რომელთაც აუდიტორული საქმიანობის სურველი აქვთ) შეიქმნა საკვალიფიკაციო კომისია, რომელიც ყოველწლიურად 3 წლით აუდიტორებისა და სახელმწიფო სამსახურის თანამშრომელთა თანაბარი რაოდენობით. ატესტაციაზე დაინტერესებულნი არიან, რომელთაც აქვთ უმაღლესი ან საშუალო სპეციალური განათლება, აგრეთვე, ეკონომიკური, ფინანსური, სასაქონლო ანალიტიკური, საკონტროლო-სარევიზიო ან სამართლებრივი მუშაობის გამოცდილება.

„ჯაზახეთში“ აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის მიღებამ განსაზღვრა აუდიტორული საქმიანობის განვითარების პერსპექტივა და რესპუბლიკაში შესაძლებელი გახდა საერთაშორისო აუდიტორების მოზიდვა. რესპუბლიკაში ყველაზე მსხვილ აუდიტორულ ორგანიზაციად სააქციო კომპანია „ჯაზახაუდიტი“ ითვლება, სადაც, დაახლოებით, 40 „შვილობილი“ აუდიტორული ფირმა და ფილიალია გაერთიანებული.

„ჯაზახაუდიტი“ რესპუბლიკაში აუდიტორული და საკონსტიტუციო მომსახურების პირველ დამოუკიდებელ პროფესიონალურ სააქციო კომპანიას წარმოადგენს, რომელიც კერძო საკუთრების ფორმასზე ჩამოყალიბდა. ფირმაში მოსამსახურეთა რაოდენობამ 1000 კაცს გადააჭარბა. ესენი არიან მაღალკვალიფიციური სპეციალისტები: აუდიტორები, ექსპერტები, ბუღალტრები, რევიზორები, იურისტები, რომლებიც მომსახურებულნი არიან იმუშაონ საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. აუდიტის ჩატარებისას დამხმარე სამუშაოს შესასრულებლად ფირმას ჰყავს დამხმარეები უმაღლესი ან საშუალო განათლებით; თუმცა მათ არა აქვთ უფლება ხელი მოაწერონ აუდიტორულ დასკვნას ან სხვა რაიმე ოფიციალურ დოკუმენტს ჩატარებული აუდიტის შესახებ. გარდა ამისა, არსებობენ აუდიტორული ფირმები; ყოველი მათგანი იურდიული პირია, გაკლდელი აქვს ადგილობრივი მშობთ-ველთაში სახელმწიფო რეესტრი მესაქტრონის სუბექტში, შედიან პროფესიონალურ კავშირებში – რესპუბლიკის აუდიტორთა პალატაში.

მნიშვნელოვანი სამუშაო იქნა ჩატარებული რესპუბლიკის აუდიტორთა პალატის ფილიალების შესაქმნელად, ნაციონალურ კომისიასთან ურთიერთთანამშრომლობის გასაუმჯობესებლად. ჩატარებული აუდიტის ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებლად და აუდიტორებისათვის მეოლდური დახმარების აღმოსაჩენად აუდიტორთა პალატის საბჭოსთან შეიქმნა სამი მუდმივი კომიტეტი:

- აუდიტორული საქმიანობის მეოლდური უსრუნველყოფის;
- აუდიტორთა უფლებებისა და თათის საკითხების;
- ჯაზახეთის აუდიტის სტანდარტების შემუშავებისა და დანერგვის.

რესპუბლიკაში აუდიტორული ორგანიზაციების შექმნისას არ შემოიფარგლებოდნენ მხოლოდ ორგანიზაციული ფორმით, როგორცაა „ჯაზახაუდიტი“. აქ აუდიტორული ფირმაში ჩამოყალიბებულ იქნა უცხოური აუდიტორული ფირმის წარმომადგენლის, ერთობლივი საწარმოს, სააქციო საზოგადოების, მცირე კერძო და ინდივიდუალური საწარმოს სახით. ჯაზახეთისა და უცხოელი აუდიტორების ერთ ფირმაში ერთობლივი საქმიანობა ამდირებს და აუდიტის მაღალკვალიფიციური ხარისხის საიმედო გარანტს წარმოადგენს, რომელიც პასუხისმისოდელი სტანდარტებს.

შემდეგი მიმართულება – ერთობლივი აუდიტორული საწარმოების შექმნა უცხოურ ფირმებთან და დსთ აუდიტორულ ფირმებთან. პირველი საერთაშორისო აუდიტორული ფირმა ჯაზახეთში ორგანიზებულ იქნა აუდიტორულ ფირმა „ბიურო ვანატის“ ბაზაზე, ერთ-ერთი წამყვანი საერთაშორისო აუდიტორული ფირმა KPMG დაფუძნებით.

ფირმაში 45 კაცია. ოთხი აქვს აუდიტორის სერტიფიკატი, ოთხს – უცხოური აუდიტორის სერტიფიკატი. გარდა ამისა, ფირმაში მუშაობენ მაღალკვალიფიციური ექსპერტ-ბუღალტრები, სოციალურად და ბიზნესის ექსპერტები, იურისტები და სხვა სპეცია-

ლისტები. ფირმის თანამშრომლები ფლობენ ქაზახურ, რუსულ, ინგლისურ და ფრანგულ ენებს.

აუდიტორული საქმიანობა საბჭოთა კავშირის სოცისტურ რესპუბლიკაში ჩასახვის პროცესშია, სოცისტურ რესპუბლიკაში ამ მიმართულებით სათანადო ნაბიჯები გადადგმული და შეჯამებული ხელშეახებითა (უკრაინა, ყაზახეთი), მაგრამ რესპუბლიკათა უმრავლესობაში კანონიერ კი არ არის მიღებული აუდიტორული საქმიანობის შესახებ და რასაკვირველია, აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფასე მსჯელობა ნაადრევია. ასერბაიჯანის რესპუბლიკაში მართალია, ფუნქციონირებს „პროფესიონალ აუდიტორთა პალატა“, რომელშიც ძირითადად, სასელიტორების ქვეყნების აუდიტორი ფირმები თანამშრომლობენ, მაგრამ ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ „ტასისმა“ ასერბაიჯანში აუდიტორული საქმიანობის განვითარებისათვის ერთ მილიონ დოლარსე მეტი გამოყო. ამ პროექტის ფარგლებში, ამჟამად მიმდინარეობს ასერბაიჯანულ აუდიტორთა სწავლება როგორც ასერბაიჯანში, ისე მის ფარგლებს გარეთ, რაც იმის საწინდარია, რომ ასერბაიჯანში 2-3 წელიწადში ჩამოყალიბდება პროფესიონალ აუდიტორთა კორპუსი. სემიონდინშიული ღონისძიებები მიმართულია ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფისაკენ; ეს პირველი ნაბიჯებია და რასაკვირველია, შედეგსე საუბარი ნაადრევია.

მსოფლიოში სწრაფად განვითარებადმა ბიზნესმა სრულყოფილად აითვისა აუდიტის მნიშვნელობა და მისი პროცედურები; ყოველივე ამან მოითხოვა აუდიტორული პრაქტიკის დახვეწა და აუდიტორული მომსახურების ბაზრის ათვისების მიზნით ტრანსკორპორული აუდიტორი ფირმებისა და მათი ფილიალების ფართო ქსელის ფუნქციონირება, ისინი ბუღალტრულ აღრიცხვას, ტრადიციულ აუდიტორულ მომსახურებასა და კონსულტაციებთან ერთად სწავლობენ და რეკომენდაციებს იძლევიან საწარმოს მმართველობის და ინფორმაციული ტექნოლოგიის, მარკეტინგის, მატერიალურ-საწარმოო მარაგების, ეკონომიკური დაგეგმვისა და პროგნოზირების სწორი და ყიარითიანი წარმართვისათვის. ამ აუდიტურ ფირმებს (კომპანიებს) ასობით რეგიონალური ფილიალი და ჯგუფი აქვთ გახსნილი, სადაც ათასობით ადამიანი დასაქმებულია. ასეთი აუდიტორი სათაუო ფირმებისა და მათი რეგიონალური ფილიალების (ჯგუფების) მუშაობის სოგანისაციული სტრუქტურა თითქმის ყველგან ურთიანია და ძირითადად, სათაუო ფირმის ფუნქციების გამარტივებლად ითვლება. ყოველ სათაუო ფირმას მეთაურობს ფირმის პრეზიდენტი ან პარტნიორი, ფილიალებში (ჯგუფებში) კი პარტნიორი ან მმართველი ხელმძღვანელობა, რომლებიც, როგორც წესი, სისტემატურ კონტაქტში არიან დამკვეთებთან და პასუხს აგებიენ იმ გადაწყვეტილებებზე, რომელსაც აუდიტორები მუშაობის პროცესში იღებენ; მათ შორის, მომსახურების მოცულობის, აუდიტის სტრატეგიის, აუდიტის და ანგარიშების უმთაურეს ტექნიკურ საკითხებსე. ე.ი. ეს პირები პასუხისმგებელნი არიან აუდიტის დაგეგმვაზე და შესაძროშებულ ეკონომიკურ სუბიექტში პროფესიული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებაზე. ამასთან, აუდიტის ჩატარების პროცესში ხორციელდება დამკვეთის თანამშრომლებთან საკოორდინაციო საქმიანობა, ვალდებულებათა გადანაწილება საშროშო ჯგუფებს შორის, მათი მომზადება, ხელმძღვანელობა, საშროშო დანახარჯების და შესაბამისი ანგარიშების შემოწმება; იგი პასუხისმგებელია, აგრეთვე, პარტნიორისათვის იმ ინფორმაციის მიწოდებაზე, რომელიც აუდიტის ჩატარების პროცესში მომხდარ მნიშვნელოვან მოვლენებს ეხება. მისი ხელმძღვანელობით მუშაობენ უშუალოდ აუდიტში მონაწილე გამოცდილი აუდიტორები და სხვადასხვა დარგის სპეციალისტ-ექსპერტები, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან შესრულებული აუდიტორული საშროშო ხარისხზე, მისი ვადების დაქვია და ექვექტორებაზე. აუდიტორულ შემოწმებაში მონაწილეობენ შედარებით აკადემიკურ გამოცდილი აუდიტორები, რომლებიც, როგორც წესი, ამზადებენ დამკვეთის ბიზნესის დოკუმენტაციას მისი მართვის სტრუქტურის შესახებ, ახორციელებენ აუდიტორული შემოწმების სხვადასხვა სახეობათა პროცედურებს და სხვა. რთული და მსხვილი დამკვეთების შემთხვევაში აუდიტის სხვადასხვა სფეროს შეიღვენებენ ხელმძღვანელი აკადემიკური, რის გამოც, შეიძლება პარტნიორმა თავისი ფუნქციების ნაწილი მას გადასცეს; მიუხედავად ამისა, ამ შემთხვევაშიც, აუდიტის ხარისხზე მას ეკისრება პასუხისმგებლობა, რადგან აუდიტორულ დასკვნას იგი აწერს ხელს. ამიტომ იგი აქტიურად უნდა მონაწილეობდეს აუდიტის ჩატარების მთელ პროცესში. პარტნიორის ძირითადი მოვალეობანი კარგად აქვს გადმოცემული რობერტ მონტგომერს. იგი აღნიშნავს: „პარტნიორს ძირითადი პასუხისმგებლობა დაკისრებული აქვს ანგარიშებისა და აუდიტორული მომსახურებისათ-

ვის ჩვეულებრივ, იგი უშუალო კონტაქტშია დამკვეთთან. პარტიორი პასუხს აგებს ყველა იმ გადაწყვეტილებაზე, რომელსაც მოცემული საშუაოს პროცესში იღებენ, მათ შორის, მომსახურების მოცულობის, აუდიტის სტრატეგიის, აუდიტის ან ანგარიშგების უმთავრესი ტექნიკური საკითხების შესახებ გადაწყვეტილებებზე. მოკლედ, პარტიორი პასუხისმგებელია აუდიტის დაგეგმვაზე, მის ჩატარებასა და ანგარიშზე ფირმის საქმიანობისა და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად¹.

ძირითადად, ამ პრინციპების საფუძველზეა შექმნილი მსოფლიოში აღიარებული აუდიტური ფირმები. ეს ფირმები აერთიანებენ მსხვილ აუდიტორულ, ბუღალტრულ და სხვადასხვა სახის ფირმას. ყოველწლიურად, მსოფლიოს ეკონომიკურ პრესაში სათანადო მონაცემების გაანალიზების საფუძველზე ოფიციალურად ქვეყნდება მსოფლიოს წამყვანი 10-15 აუდიტორული ფირმის მონაცემი. 1990-2000 წლების მონაცემების მიხედვით, პირველ ხუთეულში მუდმივად ერთი და იგივე ფირმები იკავებენ მოწინავე პოზიციებს; ამის საფუძველზე ჩამოყალიბდა ცნება „დიდი ექვსეულის“ შესახებ (შემდეგ „დიდი ხუთეული“, ხოლო ამჟამად „დიდი ოთხეული“).

„დიდი ხუთეულში“ შემავალი აუდიტური ფირმები თავიანთი საქმიანობის მოცულობის და ფინანსური შედეგების მიხედვით, სხვადასხვა წელს სხვადასხვა ადგილს იკავებენ, მაგრამ აუცილებლად, ხუთეულში არიან. ეს ფირმებია: „KPMG“ („კეი-ფი-ემ-ჯი“), „Arthur Andersen“ („არტურ ანდერსენი“), „Deloitte & Touche“ („დელოიტ ენდ ტუში“), „PricewaterhouseCoopers“ („ფრაისუოთერკუპერსი“), „Ernst & Young LLP“ („ერნსტ ენდ იანგი“). შეიძლება ითქვას, რომ ეს აუდიტორული ფირმები მსოფლიოში აუდიტორული საქმიანობის მიმართულებებს კარნახობენ, რაც შეეხება მათი საქმიანობიდან შემოსაქვლებს, იგი საკმაოდ შთაბეჭდავია და შეადგენს:

ფირმის სახელწოდება	შემოსავალი (მლნ დოლარებში) 2001 წ.
PricewaterhouseCoopers LLP	20,700
Ernst & Young LLP ²	19,240
Deloitte & Touche LLP	12,400
KPMG	12,300

აღნიშნული მონაცემები ცხადყოფენ, რომ აუდიტორული მომსახურების დასაქვლეთის ბაზარი საკმაოდ მკაცრად დაიყო, უმთავრესად, აუდიტური ფირმებისა და მათი დამკვეთების „თანაზომიერების“ პრინციპის საფუძველზე. როგორც ვაზუთი „The Sunday Telegraph“ აღნიშნავს, „დიდი ოთხეულის“ აუდიტური ფირმები ევროპისა და ამერიკის 97% უმსხვილეს კომპანიებს ემსახურება, შესაბამისად, უფრო კატარა კომპანიები საშუალო და მცირე მოცულობის აუდიტურ ფირმებს მიმართავენ. აუდიტორთა დამოკიდებულება დამკვეთებთან მრავალი წლის მანძილზე ვითარდება, ურთიერთთანამშრომლობის სახელშეკრულებო პირობების საფუძველზე, აგრეთვე, მყარდება ეთიკური რეგულირებით, რომელსაც ტრადიციულად დიდი მნიშვნელობა აქვს დასაქვლეთში.

უკანასკნელ წლებში რუსეთშიც დაიწყო ადგილობრივი აუდიტური ფირმების საერთაშორისო, მაღალი რეიტინგის მქონე აუდიტურ ფირმებთან შერწყმა-გაერთიანება. აუდიტური ფირმების საერთაშორისო ასოციაციამ „ბლო ინტერნეშნლ“-მა და რუსეთის აუდიტორმა ფირმამ „რუსფაუდიტმა“ ჩამოაყალიბეს „ბლო რუსფაუდიტ ალიანსი“, რომელიც მსოფლიოს საერთაშორისო აუდიტური ორგანიზაციების რეიტინგში პირველ ათეულშია.

„დიდი ხუთეულის“ ყველა აუდიტურ ფირმაში გაერთიანებულნი არიან სხვადასხვა საქმიანობის (ძირითადად, ბუღალტრული აღრიცხვის) ფირმები და მის ბაზაზე დაფუძნებულია მსხვილი საერთაშორისო აუდიტური ფირმა, რომლის სახელწოდება, ხშირად, მის დამფუძნებელ წევრთა გვარების აბრევიატურას წარმოადგენს. მაგალითად, საერთაშორისო აუდიტური ფირმა „KPMG“ („კეი-ფი-ემ-ჯი“) სახელწოდების საფუძველს წარმოადგენს:

¹ „მონტგომერი აუდიტი“ თბილისი 1998წ. გამოცემლობა „ფინანსები“ გვ. 46

² Ernst & Young-ის შემოსავლები შეიცავს Anderson-ის შემოსავალს 2001 წელს, რომელმაც შეადგინა 9,340 მლნ დოლარი (მონაცემები აღებულია „Los Angeles Business Journal“-ის ებ გვერდიდან. ებ გვერდი ეყრდნობა აუდიტორული კომპანიების მიერ მოწოდებულ ინფორმაციას).

K-ს ქვეშ იგულისხმება კლინიკული. პიტ კლინიკული იყო პოლანდიის ბუღალტრული ფირმა „კლინიკულ კრაიფისოფ ენდ კომპანი“ დამფუძნებელი.

P - ნიშნავს პიტს. უდიდეს ბარკლდი პიტმა ღონღონში ჩამოაყალიბა ბუღალტრული აღრიცხვის ფირმა „უილიამ ბარკლდი პიტ ენდ კომპანი“.

M - ნიშნავს მარვის. ჯემის მარვემა ნიუ-იორკში როჯერ მიტნელთან ერთად დააფუძნა ბუღალტრული აღრიცხვის ფირმა „მარვი, მიტნელ ენდ კომპანი“, რომელიც შემდგმნიშვნელოვანი საკონსულტაციო ფირმა გახდა.

G - ნიშნავს გოერდელერს. დოქტორი რეინსარდ გოერდელერი მრავალი წლის განმავლობაში იყო Deutsche Treuhand-Gesellschaft-ის თავმჯდომარე.

ამ ოთხი მსხვილი ფირმის მიერ 1987 წელს შეიქმნა საერთაშორისო აუდიტორი ფირმა KPMG, რის შედეგადაც ფირმის ყველა ფილიალი თუ მასში შემავალი დამოუკიდებელი ფირმა ამ სახელს ატარებს. ფირმა, უკანასკნელ წლებში, მსოფლიოში ერთ-ერთ ყველაზე პრესტიჟულ ორგანიზაციად გადაიქცა. მას მსოფლიოს 155 ქვეყნის 844 ქალაქში აქვს გახსნილი ოფისი, სადაც 90 ათასზე მეტი ემაღლესი კვალიფიკაციის აუდიტორი, ინჟინერ-ტექნიკი და სხვადასხვა პროფესიის სპეციალისტია დასაქმებული. ტექნოლოგიური ინოვაციების გამოყენებით, აუდიტის და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შენარჩუნებით KPMG აღწევს განეთარებად ქვეყნებში ეკონომიკის საინფორმაციო ბაზის გარდაქმნას, საქმიანობის ტემპების დასაქარებას. KPMG-ს საეიზიტო ბარათში აღნიშნულია: „ნიქონი სისტემა სწორუპოვარია ნებისმიერ დამკვეთისათვის, რომელიც უცნობ ბაზარზე საქმიანობის დაწყებას აპირებს. KPMG ექსპერტებს მათთვის ფასდაუდებელი სამსახურის გაწევა შეუძლიათ. ჩვენ დაგაკავშირებთ ხელისუფლებასა და ბიზნესის წარმომადგენლებთან, რომლებთან კონტაქტი ხელს შეგიწყობთ გახვიდეთ ადგილიბრივ ბაზარზე“ (ამჟამად საქართველოში მას აქვს ფილიალი).

KPMG ხშირად ატარებს აუდიტორულ შემოწმებებს საქართველოს ბანკებსა და საწარმოებში. 1996-2000 წლებში საქართველოს ეროვნულ ბანკში აუდიტის ჩატარების სატენდერო კომისიამ სხვა ფირმებთან შედარებით, უპირატესობა KPMG-ს მიანიჭა და მან ზედმედ ოთხჯერ ჩაატარა ეროვნული ბანკის აუდიტი. ასევე, KPMG ჩაატარა აუდიტორული შემოწმებები „თბილკომბანკში“, „საზღვაო ბანკში“, „ბანკ საქართველოში“ და სხვადასხვა საწარმოში.

აუდიტორი ფირმა „Deloitte & Touche“ („დელოიტ ენდ ტუშ“) მსოფლიოში ერთ-ერთ უზღიერეს აუდიტურ და საკონსულტაციო ფირმას წარმოადგენს. იგი ლიდერია საწარმოების გარდაქმნის უზრუნველსაყოფად მომსახურების სფეროში. საწარმოების საშუალებათა დაგეგმარების ცოდნის კომბინაცია შერწყმული სამრეწველო-სპეციფიური ბიზნესის გამოცდილებასთან, ფირმას საშუალებას აძლევს დამკვეთს შესთავაზოს მრავალი სახის მომსახურება. ცენტრალური ოფისი პენსილვანიის შტატში, ქალაქ ჩადსფორდშია. ფირმას ოფისები აქვს სამხრეთ და ჩრდილოეთ ამერიკაში, ევროპაში, აზიაში, სამხრეთ აფრიკაში და ყოყილი საბჭოთა კავშირის ზოგიერთ რესპუბლიკაში(რუსეთი, უკრაინა), სულ 132 ქვეყნის 694 ქალაქში, სადაც დასაქმებულია 72 ათასზე მეტი სპეციალისტი. მომსახურების შედეგად მიღებული შემოსავლები ყოველწლიურად იზრდება და 1997 წელს 7,4 მილიარდ ამერიკულ დოლარს მიაღწია.

„დელოიტ ენდ ტუშის“ ერთ-ერთი საკონსულტაციო ფირმა ცნობილია „დელოიტ კონსალტინგის“ სახელით, სადაც 13,5 ათასი სპეციალისტი უზრუნველყოფს ფინანსური სამსახურების, ტელეკომუნიკაციების, ჯანმრთელობის დაცვის, სამომხმარებლო ბიზნესის, კომუნალური დაწესებულებების მომსახურებას. „დელოიტ კონსალტინგის“ პროფესიონალებმა იცაიან იმ სახელმწიფოთა ენები, კულტურა და საკანონმდებლო მოთხოვნები, სადაც მათ უწევთ საქმიანობა.

„დელოიტ ენდ ტუშს“ საქართველოში ჩატარებული აქვს „აბსოლუტბანკის“ აუდიტი, გარდა ამისა, მის ექსპერტებს დიდი მუშაობა აქვთ გაწეული საქართველოში საერთაშორისო ბუღალტრული სტანდარტების თარგმნასა და გამოცემაში. „დელოიტ ენდ ტუშის“ ექსპერტებმა პირველმა განსასუღერეს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მუშაობის სტრატეგია. მათ მიერ შედგენილი მრავალწლიანი პროგრამით ხორციელდება ყველა სახის ღონისძიება, რომელიც საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განვითარებისაკენ არის მიმართული.

„Ernest & Young“ („ერნსტ ენდ იანგი“) ცნობილია საგადასახადო დარგში როგორც აუდიტის საუკეთესო მწარმოებელი და ყოველწლიურად ყველა სხვა ფირმასთან შედარებით, აუდიტს 1000-ზე მეტ ბიზნეს კომპანიას უტარებს, ამასთან ერთად, ყველაზე მეტ კონსულტაციას იძლევა მენეჯმენტის შესახებ. 15.500 კონსულტანტი ჰყავს და მსოფლიოს 31 ქვეყანაში 450 ფილიალი (ჯგუფი) აქვს, აქედან 26 ყოველწლიურ ფილიალია „ერნსტ ენს იანგს“ შეუძლია ჩაატაროს აუდიტი საბანკო-საფინანსო, კომუნიკაციის, ხელოვნების, დასუფიქვის, საგადასახადო, მენეჯმენტის, კონსულტაციების, ფინანსურ სამეცნიერო მომსახურების დარგში და ა.შ.

კომპანიას 674 ქალაქში 82.000 თანამშრომელი ჰყავს. აქეთ საერთო სავარმოები „შელ-თან“ (Shell); 130-ზე მეტ ქვეყანაში გახსნილი აქვთ 660 ოფისი. განსაკუთრებით წარმატებულად მიმდინარეობს მათი საქმიანობა ინდოეთში, მცირე აზიასა და სინგაპურში. მათი დევიზია: „გესურს ვაწარმოოთ იაფი და სწრაფი, ხარისხიანი აუდიტი და მაქსიმალურად უწყობურ გავხილავთ თქვენს ოპერაციებს. ვეძებთ ჭკვიან ხალხს, რათა ეთანამშრომლოთ მათთან. ჩვენი კონსულტაციები ძალასა და ცოდნის შეგროვებით თქვენს საქმიანობას“. ამჟამად ქართული აუდიტური ფირმა „ჯი-სი-ჯი“-ს ბაზაზე საქართველოში შექმნა თავისი წარმომადგენლობა.

1998 წლის საფხულში მოხდა ორი აუდიტური ფირმის „Price Waterhouse“ („ფრანს უოტერჰაუსი“) და „Coopers & Lybrand“ („კუპერს ენდ ლიბრანდ“) შერწყმა, შეიქმნა დიდი საფინანსო საკონსულტაციო ორგანიზაცია „PricewaterhouseCoopers“. ფირმის ძირითადი საქმიანობაა საბანკო სექტორის მომსახურება, აუდიტი, ფინანსური კონსულტაციები, საგადასახადო და სხვა მენეჯერულ საკონსულტაციო სამსახური, აგრეთვე, არეგულირებს ფასიანი ქაღალდების, საბანკო გაერთიანებებთან დაკავშირებით წარმოქმნილ პრობლემებს. ფირმამ ჩაატარა 150-ზე მეტი ბანკის, მ.შ. 50 მთავარი ბანკის აუდიტი და 40 ბანკის საკონსულტაციო მომსახურება. ფირმის მარვეგულირებელი საქმიანობაა ინვესტიციების, გრანტების, უძრავი ქონების მენეჯმენტის, საინფორმაციო სისტემების კონტროლი, აგრეთვე, ენერჯო სექტორისა და საშოთ ბიზნესის შესწავლა. ფირმას მსოფლიოს 152 ქვეყანაში 140 ათასზე მეტი წარმომადგენელი ჰყავს, აქტიურად მოღვაწეობს ქართულ აუდიტურ ფირმებთან.

აუდიტური ფირმა „ARTHUR ANDERSEN“ („არტურ ანდერსენი“) 1913 წელს არტურ ანდერსენმა დაარსა. იგი მაშინვე გლობალური, მრავალპროფილიანი პროფესიული მომსახურების ორგანიზაცია გახდა, რომლის საფუძველს ფირმაში დასაქმებული მაღალკვალიფიციური სპეციალისტების საქმიანობა განაპირობებს. ფირმას მსოფლიოს 78 ქვეყანაში 363 ოფისი აქვს გახსნილი, სადაც 58 ათასზე მეტი სპეციალისტი დასაქმებული. ფირმა და მისი ფილიალები საყოველთაოდ მიღებული აუდიტის გარდა, სხვადასხვა სფეროში მუშაობს. მისანი კი ყველგან ერთია: დამკვეთის გარანტირებული ინფორმაციის ერთობლიობა და უტყუარობა, მიმდინარე პროცესების ეფექტური შეფასება, დახმარება მაღალი ხარისხის რისკის იდენტიფიკაციის განსაზღვრაში და სხვა. ასეთი ფართო პროფილის სამუშაოების შესრულებამ „არტურ ანდერსენის“ ფირმის გლობალური შემოსავლები 1997 წელს 13% გაზარდა; კერძოდ, 1997 წელს ფირმის ერთობლივი ამონაგები გერმანიაში 1 მილიონს, აზიაში – 1,3 მილიონს, ევროპაში, შუა აღმოსავლეთში, ინდოეთსა და აფრიკაში – 4 მილიონს, ამერიკაში – 6 მილიონს. საქართველოში „არტურ ანდერსენს“ ჩაატარებული აქვს აუდიტი „აბსოლუტბანკში“, „გაერთიანებულ ქართულ ბანკში“ და საქართველოს ეროვნულ ბანკში.

მიუხედავად „არტურ ანდერსენის“ ასეთი მაღალი რეიტინგისა, მის მიმართ 2002 წლის თებერვალში აშშ დაზვერვის ფედერალური ბიუროს მიერ აღძრულ იქნა სისხლის სამართლის საქმე, რასაც მოჰყვა ამ ფირმის გაკოტრება და შემდგომ ლიკვიდაცია. მოვლენები კი ასე განვითარდა: 2002 წლის დასაწყისში აშშ დაზვერვის ფედერალური ბიუროს 8 გამომძიებელმა მოკლეხვრიანი მასალების საფუძველზე შეისწავლა აშშ ერთობლი მსხვილი ენერჯეტიკული კომპანიის „ენრონის“ საქმიანობა და დაადგინა, რომ ფირმის ხელმძღვანელობა დოკუმენტაციის გაყალბების გზით მაღალედა ფირმაში წარმოქმნილ სერიოზულ ფინანსურ პრობლემებს და ამის შედეგად, ფირმის გაკოტრების შექცევის, ხოლო პრობლემები აქტიურწინააღმდეგობის არ იყო ცნობილი. ამ შედეგების დადგენის შემდეგ ფირმის აქციების მფლობელებს ფასიანი ქაღალდების ნაცულად ფარატინა ქაღალდები შერჩათ,

რამაც ყველა მათგანი გეარტიანად დააზარალა, განსაკუთრებით ქენსიონერები, რადგან, პრაქტიკულად, აშშ მასშტაბით საქენსიო ფონდი ამ კომპანიის ანგარიშებზე იყო თავმოყრილი. ამასთანავე, მიუხედავად დადგინებული აუდიტორული საქენსიონობის მსოფლიო პრაქტიკაში უჩვეულო შემთხვევაც კონცერნი „ენრონის“ ფინანსური ანგარიშების გაკორექციის გამოიწვევა „ხელშეწყობის“ დაბრუნებაში, ფინანსური ბაზრისათვის არასწორი ინფორმაციის მიწოდებაში კონცერნის ხელმძღვანელობას ხელს უწყობდა აუდიტორი ფირმა „არტურ ანდერსენის“ პარტნიორი დევიდ დანქენი. გამოძიების პროცესში დევიდ დანქენმა, რომელიც პასუხისმგებელი იყო „ენრონის“ აუდიტის განხორციელებაზე, აღიარა, რომ აუდიტის პროცესში მის და „ენრონის“ იურისტის ნენის ტოლკარის მიერ თაღლითობის და ბოროტმოქმედების ექვლის დაფარვის მიზნით განხორციელებულ იქნა ყველა ის დოკუმენტაცია, რომლითაც დასტურდებოდა გაკორექციის მიხედვით და მისი დროულად გამოუმუშავებლობა. ფირმის პარტნიორის ასეთ აღიარებას „არტურ ანდერსენის“ პრეზიდენტი ჯოზეფ ბერარდინოს და სამეთვალყურე საბჭოს ზოგიერთი წევრის თანამდებობიდან გადადგომა მოჰყვა, რამაც „არტურ ანდერსენის“ 70-ზე მეტი პოტენციური მომხმარებლის ხელშეკრულების შეწყვეტა გამოიწვია. ხელშეკრულებაზე „უარის მიქცევა“ შირის იყენებდა მსხვილი კორპორაციები, რომლებიც აუდიტორულ ფირმასთან მრავალი ათეული წლის განმავლობაში თანამშრომლობდნენ და მის ძირითად ფინანსური შემოსავლის წყაროს წარმოადგენდნენ. პოტენციური მომხმარებლების მიერ ხელშეკრულების შეწყვეტა ერთ თვეში პიკს მიაღწია, აუდიტორული ფირმა დარჩა დამკვეთების გარეშე და იძულებული გახდა ბიზნესი გაეყიდა, რადგან გაკორექციული ენერგეტიკული კომპანიის კლდე აუდიტის ნამტარებლისაგან 2 მილიარდი დოლარის ანაზღაურებას მოითხოვდნენ. მსოფლიო პრესაში როგორც კონცერნი „ენრონის“, ისე „არტურ ანდერსენის“ სკანდალურმა ფაქტებმა დიდი რეზონანსი გამოიწვია. ამჟამად დროს, პრესაში ისიც გაუფიქრდა, რომ მათ გარკვეულ დრომდე პრეზიდენტ ბუშის ადმინისტრაციის იმედიც ჰქონდათ, მაგრამ ამ იმედს ახდერა არ ვერა. მიუხედავად იმისა, რომ არჩევნებში „არტურ ანდერსენი“ ფინანსურად სიმარტობდა რესპუბლიკელებს, როცა ფირმის ხელმძღვანელობის უიმედობაში დარწმუნდა, სასწრაფო ნაბიჯი გადადგა – რაც შეიძლება სწრაფად გაეყიდა თავისი ბიზნესი, რომლის დიდი ნაწილი უმაღლესი შიშინა მსოფლიოში აღიარებული „დიდი ხუთეულის“ დარჩენილმა ოთხმა ფირმამ. ამ თაღლითობის მონაწილენი დასატიკებულ იქნენ, ხოლო „არტურ ანდერსენის“ სწრაფად გაუწინარებამ მსოფლიოს წამყვანი აუდიტორული ფირმების შემოფარება გამოიწვია, რადგან აუდიტორული ფირმის მიმართ სისხლის საშიშროების საქმის აღებრამ საგრძნობლად შეურყია ავტორიტეტი ამ საქმიანობას და წინასწარი მონაცემებით, გამოუსწორებელი ზიანი მიაყენა აუდიტორულ ბიზნესს.

2002 წლის მეორე ნახევარში ამერიკის საადრინცხო-აუდიტორულ სასოგადოებაში კრისისული ტერმინები კიდევ უფრო გაღრმავდა, „ენრონის“ კრახმა, რომელიც თავდაპირველად განსაკუთრებულ, უნიკალური მასშტაბის ფიასკოდ განიხილებოდა, მეორე ადგილზე გადაინაცვლა მას შემდეგ, რაც უფრო მასშტაბური თაღლითობის ფაქტი გამოვლინდა, აშშ ყველაზე უმსხვილეს სატელეფონო კავშირის კორპორაციაში – „იქსელ-კომში“. ამ კორპორაციის ხელმძღვანელობა სხვადასხვა სახის მიწერების გზით ხელფარულად ზრდიდა მოგებას და ამ „გაბერული“ მონაცემებით ჩქმალავდა გაკორექციას და იმ ეტაპებს, რომელიც თითქმის 15-17 მილიარდი დოლარით აჭარბებდა მოწვევებით მოგებას. ამ მოვლენებმა დიდი მღელვარება გამოიწვია არა მარტო აუდიტორულ და ფინანსურ საზოგადოებაში, არამედ, ფართო სამეწარმეო წრეებშიც, რადგან საფორმე ბაზარმა რეაგირება მოახდინა ამ ფაქტებზე და საქმიანი აქტიურობის ძირითადი მამყენებლების ორთქიანი დაკემა გამოიწვია. მსოფლიოს ეკონომიკურად აქტიური მოსახლეობა იმდენად აღშოშოვდა, რომ აშშ-ის პრეზიდენტი ნარეივაც გახდა საჭირო.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე ნობის კრისისი გადაღმავა სხვადასხვა სამეურნეო სექტორში ანალოგიური ხასიათის, თუმიცა, ნაკლებად მასშტაბურმა სკანდალებმა. აშშ-ში მსოფლიო კმედებები დაფიქსირებულ იქნა ფარმაკეტიკულ წარმოებაში, საბანკო სტრუქტურებში, სატელეკომუნიკაციო კომპანიებში, მედია ინდუსტრიაში და ა.შ. გასულ „მონდის“ მონაცემებით სხვადასხვა სახის მანიპულაციები გამოაშკარავდა ფრანგულ მედია-გოგანტ „იეიენდი უნივერსალში“, სადაც ფირმის ხელმძღვანელობა ცდილობდა მოგების ფიქტიურად გაზრდას, რომელიც ათციფრიანი ევროთი გამოიხატებოდა. მას შემდეგ,

რაც ინფორმაცია „ივენიდი უნივერსალში“ მომხდარ ფაქტზე საზოგადოებისათვის (ცნობილი გახდა, მისი აქციების ღირებულება საგრძნობლად დაეცა. ამ შემთხვევაშიც, ცხადია, ადგილი ჰქონდა აუდიტორთა დაუდევრობას (თუ დანაშაულს), რომელიც „ენრონისა“ და „მელდეკომის“ კრახის გამო სალამარაო გახდა.

ამ ფაქტების გამოვლენის შემდეგ ვქვეყნებ ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის რეგულირების ახალი ტენდენციები დაისახა და მსგავს თავდობიანობასთან საბრძოლველად ურეგულირებო ნაბიჯები გადაიდგა. კანონმდებლობით გამოკარდა აუდიტორთა მასუხისმგებლობა უხარისხო აუდიტის ჩატარებისათვის, შეიქმნა დამატებითი მექანიზმი მსგავსი ფაქტების დროულად აღსაქვეთად და „ზოგ შემთხვევაში“ შექმნილ იქნა აუდიტორულ საჭიროების მარეგულირებელი ორგანიზები. ამ მხრივ, განსაკუთრებით აღინიშნება, აშშ გატარებული ღონისძიებები, სადაც შეიქმნა სპეციალური აუდიტორული საჭიროების სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო „საზოგადო კომპანიათა აღრიცხვიანობის კონტროლის სამსახური“ და მის ხელმძღვანელებად დასვეურების ცენტრალური სააგენტოს ყოფილი თავიანი უილიამ უესტერსი დაინშნეს. (ცხადია, ამ დანიშნულზე ბევრი მითქმა-მოთქმა გამოიწვია, რაც მოულოდნელი არ უნდა ყოფილიყო, რადგან უესტერსი აუდიტორი, პრაქტიკულად, არავითარი შეხება არ ჰქონია. ამის გამო, შესაბამისად, მას ძალიან გაუჭირდება ამ სფეროში საჭირო რეფორმების გატარება, მაგრამ აქვე საზღვსით აღინიშნებოდა, რომ ზე უესტერსი დასვეურების ცენტრალურ სააგენტოში დაგროვილი დიდი გამოცდილება საშუალებას მისცემს აღკვეთოს ყველა შესაძლო დარღვევა, რათა „არტურ ანდერსენს“ მიერ დაშვებული მსგავსი სკანდალები მის მმართველობით პერიოდში არ განმეორდეს.

ის ფაქტი, რომ დასვეურების ყოფილ შეფს აუდიტორულ ფირმებზე მეთვალყურეობა დაეკალა, კიდევ ერთხელ მოწმობს, რაოდენ დიდი ადგილი უჭირავს აუდიტორულ საჭიროებას თანამედროვე ბიზნესში, ეს კი იმით არის განპირობებული, რომ ყველა კომპანიის საჭიროება, როგორც წესი, აუდიტორულ შემოწმებას ექვემდებარება, რაც ყველაზე საიმედო დამცავი მექანიზმი უნდა იყოს მომხმარებლისა და აქციონერთათვის, რათა ისინი, როგორც „ენრონის“ აქციონერები, თაღლითობის მსხვერპლად არ იქნენ. აშშ-ში გატარებული ღონისძიებებით იმ პოლიტიკის რეალიზაცია დაიწყო, რომელიც მიმართულია საბირჟო ოპერაციებისა და ფასიანი ქაღალდების სამეთვალყურეო ფუნქციების გასაძლიერებლად. ახალი სტრუქტურა ამერიკის სააღრიცხვო და სააუდიტო საზოგადოების თვითრეგულირებად მექანიზმს აღარ ემორჩილება და უფრო ზედა სახელმწიფო ეშვლონდება. ამგვარად, ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის რეგულირება სახელმწიფოს ფუნქციების პერეოგატივად იქცა.

ამასთან დაკავშირებით, არ შეიძლება არ აღინიშნოს ერთი საინტერესო დეტალი, რომელიც აუდიტორული საჭიროების რეგულირებას შეეხება. დასავლეთელი კოლეგები საქართველოში აუდიტის სრულყოფისა და მისი სამომავლო გეგმების პროექტირების მომხმარებლისას, როგორც ქართველ კოლეგებს, ისე აღმასრულებელ და საკანონმდებლო ორგანოების მალაღონისონებას ურჩევდნენ და აქტიურად უწევდნენ აგრიცხვის სააღრიცხვო-აუდიტორული საჭიროების სფეროს რეგულირების მიზიანად პროფესიულ-თვითრეგულირებად საზოგადოებებზე გადაცემას, რაც, ძირითადად, აშშ დამკვიდრებულ წესებს ეფუძნებოდა, აღნიშნული რეკომენდაციების განხორციელება საბოლოოდ აუდიტორული საჭიროების საბჭოსთვის აუდიტის სახელმწიფო რეგულირების ფუნქციების ჩამორთმევას და პროფესიულ თვითრეგულირებად ორგანიზაციებზე გადაცემას გულისხმობდა. ამ წინადადების განხილვის შემდეგ აღნიშნული რეკომენდაციების განხორციელება ქვეყანაში აუდიტის რეფორმის პროცესში მიიჩნევა ნაჩქარევად და მიუხედავად დიდი წინააღმდეგობებისა, იგი უგულებელყოფილ იქნა, რაც დასაბუთდა შემდეგი მოტივით: საქართველოში აუდიტორული საჭიროების რეგულირება ამ ეტაპზე, როდესაც ქართული აუდიტორული საჭიროება ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების პროცესშია, აუცილებლად საჭიროებს სახელმწიფოს მხრიდან აქტიურ ჩარევას და რეგულირების პოლიტიკის განხორციელებას. სრულყოფილი სახელმწიფო რეგულირების სისტემის შექმნა შეუძლებელია, თუ არ იარსებებს შესაბამისი მკოორდინირებული სამსახური, რომლის ერთ-ერთი ამოცანაა აუდიტის შემდგომი განვითარების პროგრამების შემუშავება, აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლება, ატესტირება, ლიცენზირება, ხარისხის კონტროლის განხორციელება, მიმდინარე პროცესების და თვითრეგულირებად პროფესიულ ორგანიზაციებთან კოორდინაცია. სახ-

ელმწიფო მართვის არსებული სტრუქტურებიდან ასეთ მაკოორდინირებელ ექველასე ექველასე სამსახურად სწორედ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოა მიხედვით. ასეთი გადაწყვეტილების მიღება ნაწილობრივ განპირობებული იყო იმითაც, რომ გარდამავალი პერიოდისათვის დამახასიათებელია თავისებურებებმა და რაც მთავარია, გამოუცდელიობამ, დასაუფლების ფასიულობათა მიმართ კრიტიკული გააზრებისა და ქვეყნის თავისებურებების გათვალისწინებლობამ, მუხლის მოყვამ, საბასრო სისტემის ამა თუ იმ მოდელის პირდაპირი დანერგვის მცდელობამ უამრავი შეცდომა გამოიწვია. საერთოდ, ყოველგვარი გამოცდილების დაუფიქრებლად, ანარეკლივით გადმოღების პრინციპული წინააღმდეგი უნდა ყავთ, რაციონალიზირი კი ყველა ქვეყანაში, უპირველესად ჩვენში უნდა იქნებოდეს.

როგორც ცნობილია, აშშ-ში სასოგადოებრივი პროფესიული ბუღალტრებისა და აუდიტორების ამერიკულ ინსტიტუტს (ATGPA) მთავარი ადგილი უკავია აუდიტის რეგულირების ფუნქციების განხორციელებისას. ეს სასოგადოებრივი გაერთიანება დაკავებულია პროფესიული საქმიანობის სტანდარტიზაციით, ყოველი რეგულირების საკითხებით, აგრეთვე აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლით. მიუხედავად მისი დიდი ავტორიტეტისა, მისი ძალისხმევა არასაკმარისი აღმოჩნდა იმისათვის, რომ არ მომხდარიყო აუდიტორების ფიასკო „ენრონისა“, „ენდელკომის“ და სხვა კორპორაციების შემოწმების დროს.

აშშ-ში პრინციპი თვითრეგულირებადი პროფესიული ორგანიზაციების მიერ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებისა ამჟამად უარყოფილია და ამ ფუნქციების განსახორციელებლად შექმნილია სრულიად ახალი სახელმწიფო სტრუქტურა – აუდიტის სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო, რომლის ფუნქციები განუსაზღვრელია და მისი სოციალური ასპექტი, ამ ორგანიზაციის მიზნობრივი ბერკეტების სახეები და მოქმედების მიმართულებები. სოგადოებრივი აუდიტორის დამოუკიდებლობა და რაც მთავარია, აუდიტის კონფიდენციალურობის პრინციპებს. აშშ ასეთი ორგანოს შექმნით აღიარებულ იქნა, რომ აუდიტის რეგულირება, მის ხარისხზე კონტროლის განხორციელება და სხვა ორგანიზაციული საკითხები სახელმწიფოსათვის იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იგი უნდა განხორციელოს სახელმწიფომ და არა თვითრეგულირებადი პროფესიული ორგანიზაციამ. საიდრეგულირებო-ინფორმაციის საიმედოობის კონტროლის ვერტიკალის გასრულის ტენდენციამ აშშ-ში ასახვა პოვა იურიდიულ სახელებში, რომლებიც შეიძლება დახასიათდეს, როგორც ფინანსურ სფეროში რეგულირებული ელემენტების გამოყენება. ახლახან აშშ-ში მიღებული კანონი თანახმაა, ფინანსური მაქინაციებისათვის სასჯელის სომა ოც წელს აღკვეთება. ერთი მხრივ, ამან შეიძლება დანაშაულის ზრდა შეაჩეროს, მეორე მხრივ კი, როგორც ცნობილია ისტორიული მაგალითებიდან, სასჯელის სისასტიკე არასოდეს ყოფილა დანაშაულის დაბალი მაჩვენებლის პირდაპირპროპორციული. კანონის ასეთი გამკრება და სახელმწიფო სტრუქტურისათვის აუდიტის რეგულირების ფუნქციების გადაცემა მოთხოვნის პირველ რიგში იმასზე, რომ დაანახოს სასოგადოებას სახელმწიფო არავითარ შემთხვევაში არ დაუშვებს მსხვილ თაღლითებს და მისგან გამოწვეულ ურისხულ მოვლენებს; მეორე, დაუბრუნოს აქციონერებს შერყეული ნდობა კორპორაციის ფინანსურ ინტეგრირებაზე; მესამე, ადადგინოს აღრიცხვის და აუდიტის ამერიკული სისტემის იმიჯი, როგორც საკმაოდ მკაცრი და გადმონახივით მთელ მსოფლიოში. აღნიშნული კადე ერთხელ ადასტურებს, რომ საბამელო აუდიტის განვითარების პროცესები მსოფლიო თეორიის და პრაქტიკის ყურადღებით შესწავლის გარეშე, რომელიც ამ სფეროში არსებობს, აუცილებელია, თუმიცა უცხოეთის გამოცდილების გადმოღების პროცესში ორ უკიდურესობას უნდა მოვეყრდით: ერთი მხრივ, თავიდან არ გამოვიტყონთ ველისობა, მეორე მხრივ, სჯობს თავი შევიკავოთ საერთაშორისო გამოცდილების ბრმა გადმოღებაზე ნაციონალურ პირაბებთან მისი ადასტაციის გარეშე. უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში, აუდიტის ჩამოყალიბების ეტაპზე, მსოფლიოში სასოგადოდ აღიარებული პროფესიული თეორიის იდეებიდან ბევრი რამ შეიფარება და დანერგა პრაქტიკაში, პირველ რიგში კი ეს საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონს შეეხება, რომელიც პარამინიზებულია დასავლეთის ამავე სახის კანონებთან და აუდიტის, როგორც დამოუკიდებელი ინსტიტუტის ჩამოყალიბებას შეუწყო ხელი.

თანდართან, როგორც აუდიტის პროფესიის წარმომადგენლებისათვის, ისე ეკონომიკური სტრუქტურებისათვის, ნათელი ხდება, რომ აუდიტორული მომსახურების ევალიფიციური დაკმაყოფილება წარმოუდგენელია დასავლეთის აუდიტის მრავალსაუკუნოვანი გა-

მოცილებების დაწერილებითი შესწავლის და მისი ადაპტაციის გარეშე, ჩვენი ახლანდელი და პერსპექტიული ეკონომიკური რეალობის გაუთვალისწინებლად. ქართველ აუდიტორებს უზარმაზარი სამუშაო კლით თვითსრულყოფისათვის და საკუთარი ცოდნის ორგანიზული შერწყმისათვის საყოველთაოდ აღიარებულ აუდიტის პროფესიულ მეთოდოლოგიასთან, როგორც ადაპტიურ და ელასტიურ ფუნქციონირებად საბაზრო ინფრასტრუქტურის ელემენტთან.

**აუდიტორული სამხიანობა საბაზრომელოში
/გასული წლები და ხვალინდელი დღე/**

საქართველოში სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენამ და ცენტრალისებული-დირექტორული გეგმიანი ეკონომიკიდან საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლამ დღის წესრიგში დააყენა რთული, ხანგრძლივი და წინააღმდეგობებით აღსავსე, სევერის უცნობი პროცესების განხორციელება - სასოგადოებრივ-ეკონომიკური განვითარების ფორმირება და ეროვნული ეკონომიკის სოციალურად ორიენტირებულ საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპებზე გადაყენა. ამის შედეგად მიიწიდა პოსტსაბჭოთა სიურკვეტიანი ათეული წლებით ჩამოყალიბებული ეკონომიკური ინტეგრაცია, დაირღვა ცენტრალური საგეგმო სისტემა და საქართველო თავისი ინფრასტრუქტურით ერთბაშად აღმოჩნდა თავისუფალი ეკონომიკის გარემოში.

ცხოვრების ახალი პირობების დამკვიდრებამ მითითება ძველი ეკონომიკური სტრუქტურის დემონტაჟი, ყველა მეურნობრივი სფეროს რეფორმა, მისი სრულყოფა, სამართლებრივი და საკანონმდებლო დებულებების ახლებურად გააზრება და ახალ რეალობასთან მისადაგება, ეკონომიკური და სოციალური სფეროს განვითარების ტენდენციების შესწავლა და პროგნოზირება, საჭირო შემთხვევაში მათზე სწრაფი რეაგირება და სხვადასხვა მეთოდების გამოყენება, ყოველივე ეს განაპირობებდა სრულყოფილად მომხდარიყო სათანადოდ დასაბუთებული ქვეყნის ეკონომიკურ-ფინანსური პროცესების გაანალიზება და საშოქმელო გეგმების შემუშავება. ამასთან ერთად, გარდამავად პერიოდში ეს დონისძიებები უნდა შესადაგებინათ საშოცდაათწლიან პრაქტიკულ გამოცდილებასთან, ფაქტობრივად კი პირიქით მოხდა, ეს დღის გამოცდილება ერთბაშად იქნა უარყოფილი, რის გამოც იგი სასოგადოებრივ-ეკონომიკური განვითარების ისტორიის კუთვნილებად გადაიქცა. ასეთმა მიდგომამ განაპირობა, რომ ძველის ნგრევა და ახლის აშენება შესაძლებლობათა გათვალისწინებლად დაიწყო. ამასთან ერთად, სასოგადოებრივ-ეკონომიკურ ურთიერთობებზე გადასვლას დაერთო სამამულო თუ სამოქალაქო ომები, შინააღმდეგობა და რაც მთავარია, არნახული სიტუაცია წარმოიქმნა კომუნისტური სასოგადოებიდან უკან, კაპიტალიზმში დაბრუნებით.

საბაზრო ეკონომიკაზე მბრძანებლურ-ადმინისტრაციული მეურნეობიდან გადასვლის შექანიში, ისე როგორც სხვა პოსტსოციალისტურ ქვეყნებს, საქართველოსაც არ გააჩნდა, რის შედეგადაც საქართველოში გარდამავალი პერიოდის ეკონომიკა, სხვა ანალოგიური ფორმაციის ქვეყნების ეკონომიკის მსგავსად ძალზე რთულ და კრიტიკულ სიტუაციაში აღმოჩნდა.

გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ახალ სასოგადოებრივ-ეკონომიკურ ურთიერთობებზე გადასვლა არ იყო შეცდომებისაგან და ხარვეზებისაგან დაზღვეული. უპირველეს ყოვლისა, ქვეყანას ასეთი სამუშაოების განსახორციელებლად დროც არ ჰქონდა, ხილო მსგავსი პროცესების ანალიზი, რომლის გამოცდილებაც შეიძლებოდა გამოყენებულიყო, მსოფლიოს ქვეყნების ისტორიაში არ არსებობდა. ყოველივე ამას დაემატა ისიც, რომ რეფორმების სათავეებთან მყოფი ხელისუფლების წარმომადგენლები გამოუცდელიობის გამო ვერ ყლობდნენ ეკონომიკური და პოლიტიკური მართვის ხელსაშლებს. ამასთან, ხშირ შემთხვევაში მიადგინეს მალად უშედეგებში მოქმედი პასუხისმგებელი პირები იყვნენ არაკომპეტენტურები, არ ფლობდნენ ეროვნული ეკონომიკის თავისებურებებს, ხშირ შემთხვევაში წინა აღმასწავლებლებს კლანურ ინტერესებს, რასაც თან ერთოდა ქვეყანაში გამწვავებული კრიზისალური სიტუაცია და კორუფცია.

საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლა დაიწყო განვითარებული ქვეყნების საბაზრო ეკონომიკის მოდელის „იმპორტი“, ისე, რომ არ იქნა მხედველობაში მიღებული მძლავრი კაპიტალისტური საბაზრო ეკონომიკის ათეული და ასეულწლიანი ჩამოყალიბების ისტორია,

აგრეთვე ისიც, რომ მისი პირდაპირი გადმოტანა ქვეყანას არაერთარ სარგებლობას არ მოუტანდა, სოფ. შუმხიხევიაში კი დამრუჟებელიც შეიძლება ყოფილიყო. ასეთ კანონების მიღებისას არ იქნა გათვალისწინებული გარდამავალი პერიოდის თავისებურებანი, ქვეყნის ეკონომიკის და სამართლებრივი ბაზის ფაქტობრივი მდგომარეობა. თუმცა, სამართლებრივ ბაზის მოთხოვნის აღინაშნოს, რომ ამ საქმეში არსებული ნაკლოვანებები ნაწილობრივ, ობიექტური ხასიათისა იყო. მოკლე დროში, საბაზრო ეკონომიკის შესატყვისი კანონმდებლობის შექმნა, რომელიც ქვეყნის ფაქტობრივ მდგომარეობიდან გამომდინარე მოთხოვნილებებს დააკმაყოფილებდა, საქმოდ რთულია, ხოლო მის დახვეწას წლები და გარკვეული პერიოდები სჭირდება (რაც აღდგენილი და საკანონმდებლო შემოქმედებითაც დასტურდება).

ინშანდობლივია ისიც, რომ საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების დაფუძნების ერთ-ერთ (შეიძლება ძირითად) მოსუხად წარმონიშნება ისეთი არსებითი ფაქტორი, როგორცაა: სასოფლისურებაში არსებული სხეობრივი კრიტერიუმებისა და პარტნიორისადმი ნდობასუ და მკარებელი კეთილმოსურნეობის დეფინიტი, კანონის უპატივცემულობა, დაბალი ეკონომიკური აზროვნება, ურთიერთდაპირუფლებებისადმი უსახიბისმგებლობა და ყველაზე მთავარი სყენი სასოფლისურების ერთი ნაწილის შეგნებაში გამჯდარი მანკიერი დანაშაულებრივი ჩვეულები. როგორცაა: სხვისი ქონების დატაცება, მითვისება, მტაცებლობა, მფლანგველობა, კორუფცია და სხვა, ყოველივე ეს კი, ერთად აღებული, იქვეყნა ეროვნული ეკონომიკის კატასტროფულ ნგრევას, უმწვავეს საბიუჯეტო კრიზისს და ტოტალურ კორუფციას.

საქართველოს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლას მოჰყვა ახალი, ორგანიზაციული სტრუქტურების (ერთობლივი საწარმოების, აქციონერული, საეაგრო, შეესდევნული პასუხისმგებლობის სასოფლისურების, მცირე საწარმოების, გლეხური მეურნეობის) საკუთრების ფორმების მრავალფეროვნება. საბაზრო ეკონომიკისათვის საჭირო საკანონმდებლო ბაზის უქონლობის და სხვადასხვა სემთ მოყვანილი სუბიექტური აუ ობიექტური მსუხუბის გამო, ეკონომიკური რეფორმების საწყის ეტაპზე (რომლის რეკლამი დაესაძო ასწინ თავის) მთლიანად მოიშალა ქვეყნის საფინანსო სისტემა, ხოლო მასზე კონტროლის ინსტიტუტები გააქტიურების ნაცვლად სრულიად უმოქმედო გახდა. კონტროლის ფუნქციების უეფლებულოფას, მის დაკინებას, ხელი შეეწყო, როგორც მისი მნიშვნელობის სათანადო შეუფასებლობა და სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში, ისე დემოკრატიის პრინციპების არასწორად გაგება, რის გამოც რეფორმების საწყის ეტაპზე კონტროლი და რეესია გამოცხადდა გეგმიანი ეკონომიკის ნეგატიურ გადმონაშთად, აღებული იქნა კურსი არა მხოლოდ საქმიანობის ლიბერალიზაციაზე და საბაზრო ეკონომიკის პირობებით გათვალისწინებული შესაბამისი პრინციპების მოყვანაზე, არამედ მის გაუქმებაზე, რადგან მიანინეს, რომ კონტროლის სისტემა ძირითადად ეფუძნებოდა გეგმიანი ეკონომიკის მოთხოვნებს და ატი საბაზრო ეკონომიკისათვის შეუთავსებელი იყო.

კონტროლის ფუნქციების ასეთი შემფასებლები არ ითვალისწინებდნენ მსოფლიოში დამკუდრებულ პრინციპს, რომ ფინანსური (ეკონომიკური) კონტროლი სახელმწიფოებრივ და სასოფლისურებრივ-ეკონომიკური ცხოვრების ერთ-ერთ ატრიბუტს წარმოადგენს და იგი გვეფლისება ობიექტურ ეკონომიკურ კატეგორიად - სასოფლისურებრივ-წარმოებითი საქმიანობის მართვის ფუნქციად და ამასთანავე, იგი მთლიანობაში ერთობლივი სასოფლისურებრივ პროდუქციის შექმნისა და განაწილების პროცესში იღებს მონაწილეობას, უსრუნიკლოფის დაკვლავებისა და ვადლებულებათა შესრულების შემოწმებას, საკუთრების ყველა ფორმის დაცვლობას, კანონიერებისა და რესურსების გამოყენების ეფექტურობის დაცვას და რაც მთავარია, წარმოადგენს ფინანსური კონტროლის წარმოების მართვის სისტემის შემადგენელ ნაწილს და ასრულებს სამ ძირითად ფუნქციას: პროფილაქტიკურს, ინფორმაციულს და მობილიზაციურს, რომლის განხორციელების პროცესში გამოიყენება დოკუმენტური, შეფასებითი და ფაქტობრივი მეთოდი. ამრიგად, კონტროლი, როგორც სოციალური ფუნქცია არსებობს, როგორც სახელმწიფოებრივი, ისე ეკონომიკური მართვის სისტემაში, განუწყველად, ქვეყნის სასოფლისურებრივ-ეკონომიკური წყობისა.

ინშანდობლივია, რომ საბაზრო ურთიერთობების განვითარებაში დროის მცირე პირაკეთში დიდი რაოდენობის სრულიად ახალი ნორმატიული და საკანონმდებლო აქტების მიღება, რომლებიც ახლენენ საწარმოთა (ორგანიზაციების) საქმიანობის სამართ-

* ანდრეევი, პრაქტიკული აუდიტი, მართვის ეკონომიკა, 1996 წ. გვ. 309

ლებრივი საკითხების, ბუღალტრული აბრიცხვა-ანგარიშგების, დაბეგერის, პროდუქციის თვითღირებულების რეგულირებას. ამავდროულად, გაუთავებელი ცვლილებები და დამატებები პირველად გამოცემულ ნორმატიულ დოკუმენტებში (რაც ამჟამადაც გრძელდება, განსაკუთრებით დაბეგერის ნაწილში), რომლებიც სხვადასხვა ვითარების გამო არ დაიცვანებოდა გადასახადის გადახედვლის, ხშირ შემთხვევაში ვერ ფლობდნენ მოქმედ ნორმატიული ინფორმაციის მთელ ბანკს. ამასთან ერთად, ბევრი მსხვილი სახელმწიფო საწარმის რეორგანიზაციამ და კომერციულ სტრუქტურებში გადასვლამ გამოიწვია ისეთი მუწარმეების მოსიღვა, რომლებსაც არ ქონდათ მეურნეობის ახალ პირობებში მართვის გამოცდილება და ამასთანავე, სრულყოფილად არ ფლობდნენ ახალი საქონლმშენებლის სისტემის არსს და მიხედვით, რომელთა საშუალებითაც რეგულირდებოდა ამ საწარმითა საქმიანობა. ყოველივემ განაპირობა მათ საქმიანობაში სერიოზული ხასიათის დარღვევები (ზოგჯერ არაწინასწარგანზრახული), რადგან ის პირები, რომლებსაც უნდა განეხორციელებინათ საქონლმშენებლო აქტებით დაწესებული მოთხოვნების სწორად გამოყენება, გარდა იმისა, რომ სრულყოფილად არ ფლობდნენ ამ საქონლმშენებლო აქტების, საწარმის პროცესების მართვისა და მისგან წამოჭრილი პრობლემების გადაკეთების გამო, ამ საკითხებს უპრადლებას არც კი აქცევენ. ამავე პერიოდში მასობრივი ხასიათი მიეცა სოციალური ორგანიზაციის მიერ ისეთ ნეგატიურ მოვლენებს, როგორცაა კორუფციის მეთოდების გამოყენებით თანხების დატაცება, სადაც უპირველესად, მოსახლეობის მიერ დანახოვა სახსრები იყო გამოყენებული. ეს ათეული ათასობით ადამიანის ქონებრივ ინტერესებს შეეხო და შეანარბევები სერიოზულად დააზარალა. ყოველივე ამან საგრძობლად შეარყია ნდობა, როგორც შეანარბევების, ისე აქციონერების, ფინანსური სტრუქტურების და მუწარმეების მიმართ და წინა აღნაგ დააყენა ამა თუ იმ საწარმოს საქმიანობაზე უტყუარი ინფორმაციის მოქოვება ისეთ საკითხებზე, როგორცაა საწარმოს საქმიანობის რეპუტაცია, მისი კანონიერად დაფუძნების მონაცემები, მისი სიცოცხლისუნარიანობა. ამასთან დაკავშირებით, წარმოიშვა საწარმოს საქმიანობისათვის ხელშემწყობი და კონტროლის ახალი ფორმის ინსტიტუტის ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომელიც რადიკალურად განსხვავებული იქნებოდა ადრე არსებული სარეგისტრო კონტროლის ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური, სამართლებრივ-საქონლმშენებლო პრინციპებისგან და მმართველობრივ-აღმშინებლობრივი პერიოდის სამართლებრივი ბაზისაგან და ასეთი ინსტიტუტის საქმიანობის ძირითადი ამოცანები უნდა განსაზღვრულიყო: კონსულტაციებით, როგორც ორგანიზაციის ისე საბუღალტრო აბრიცხვის წარმოების წესების მოწესრიგებით და გაუმჯობესებით, ფინანსური მდგომარეობის და საწარმოს გადახდისუნარიანობის გასაუკუთვსებლად სათანადო რეკომენდაციების შედგენით, გადასახადების გაანგარიშების სისწორის დაგეგნით. სამართლებრივ საკითხებზე დახმარების გაწევით, თაღლითობის და შეცდომების გამოვლენით, მათი აღსაკვეთი ღონისძიებების დასახებით და მათი კომერციული კონტროლი საქმიანობის აბაღლებით. ასეთი ინსტიტუტი უნდა ყოფილიყო საყოველთაოდ აღიარებული არასახელმწიფოებრივი კონტროლის ერთ-ერთი სახეობა და ცხოვრების პრაქტიკით აპრობირებული, ანუ ანალოგი იმისა, რასაც უფროდ იყენებენ საბაზრო ურთიერთობის პირობებში. გარდა ამისა, ამ ინსტიტუტის ჩამოყალიბებას ხელი უნდა შეეწყო ქვეყნის მიერ აბუღალტრო კურსის, ეკონომიკური პროცესების მართვაში სახელმწიფოს ჩართვის თანდათანობით შემცირებისათვის, მისი სახელმწიფო რეგულირება კი ძირითადად, „რბილი“ ეკონომიკური მეთოდების გამოყენებით განხორციელებულიყო. სახელმწიფოსა და სასოფლისეობის მიერ ასეთ ინსტიტუტად დამოუკიდებელი აუდიტორული საქმიანობა იქნა აღიარებული. ფაქტობრივად, აუდიტის აღმოცენება ეკონომიკური გაერთიანდნენ რამდენიმე მაღალი დინარეობდა და ეფუძნებოდა მოთხოვნისა და განაცხადის ფუნდამენტურ ურთიერთობას.

ოთხმოცდაათიანი წლების დასაწყისში პირველი ნაბიჯები იქნა გადადგმული აუდიტური ფორმების ჩამოყალიბებლად, რის შედეგადაც შეიქმნა დამოუკიდებელი აუდიტორი ფორმები: „იბერაუდიტი“ და „ინტერაუდიტი“, რომელშიც გაერთიანდნენ რამდენიმე მაღალი დონის პროფესიონალი ბუღალტერი, რევიზორი, ეკონომისტი, იურისტი, ძირითადად ისეთი პირები, რომლებიც, მართალია არასრულყოფილად, მაგრამ მაინც ურეკოდნენ დასაბუღალტრო აუდიტის ტექნოლოგიაში. ამ ფორმაში დასაქმებული აუდიტორების ძალისხმევით დაწესდა რეკომენდირებული პრობლემების გადაჭრა. მ.შ. იმეგარი პირობებშია, როგორცაა კონსულტაციები ერთობლივი და უცხოური საწარმების შექმნაზე, ახალი საკრედიტო-საფინანსო სისტემის ფორმირებისათვის დოკუმენტაციის მომზადება, ბუღალტრული აღ-

რიცხვის წესრიგში მოყვანა, ფინანსურ ანგარიშგებასე დასკვნების შედგენა და სხვა, რითაც აცავდნენ იმ ეკონომიკური სუბიექტების უფლებებს და ინტერესებს, რომლებიც ცდილობდნენ ახალ და მკაცრ ეკონომიკურ პირობებთან არსწყმას. ამასთან ერთად, ეს აუდიტური ფირმები კონსულტაციების (სოც შემთხვევაში არცთუ სრულყოფილად) ატარებდნენ მართვის, აღრიცხვის, ანალიზის და ფინანსური მენეჯმენტის სრულყოფილად განსახორციელებლად და შესადგენად, რომელიც მიმართული იყო სამართლებრივი ეკონომიკის შექმნისა და სამოქალაქო საზოგადოების ჩამოსაყალიბებლად. მაგრამ ყოველივე ეს ატარებდა არასისტემატურ, შემთხვევით ხასიათს, რადგან, როგორც ყოველივე სიახლე, ეს საქმიანობაც უნდობლობის იწვევდა, პირველ რიგში, მომხმარებლის მხრიდან, რადგან ეკონომიკური სუბიექტის ინფორმაციით დაინტერესებული მომხმარებელი (მესაკუთრები, ინვესტორები, კრედიტორები, დამფუძნებლები) ეკონომიკური ცოდნის არასაკმარისი დონის გამო, სურულად აფასებდნენ აუდიტორული მომსახურების მნიშვნელობას, სრულად ვერ აღიქვამდნენ ბუღალტრულ ანგარიშგებას, როგორც საინფორმაციო ბაზას სამოქმედო გადაწყვეტილებების მისაღებად, ხოლო რაც შეეხება საწარმოს ფეკტიური მართვის საკითხებს, მას განიხილავდნენ მხოლოდ მოკლევადიან პერსპექტივაში (წლიური დივიდენდების გადახდის ჭრილში), რის გამოც, ყურადღების გარეშე რჩებოდათ საწარმოს განვითარების პერსპექტივები და არსებული პრობლემები.

აუდიტის ინსტიტუტის შემდგომ სრულყოფას და მისი სამოქმედო არეალის გაფართოებას აფერხებდა მკვარამთა დიდი ნაწილის არასახელმწიფოებრივი დამოკიდებულება, რაც ხშირად დანაშაულებრივ ქმედებებში გადაისრდებოდა. ეს, პირველ რიგში, სახელმწიფო ბიუჯეტში შესატანი თანხების შემცირების, ან საერთოდ თავიდან აცილებაში გამოიხატებოდა. ბევრი მიწარმე (სამწუხაროდ ახლაც) ცდილობდა როგორმე აერიდებინა თავი ღვაწლქვეტილი საშუალებით გადასახადების გადახდისათვის, რომ დაეძალა რეალური შემოსავალი, ნაცვლად იმისა, რომ მოეხდინა მიღებული შემოსავლების სწორი აღრიცხვა, თუმცა ამას ვერ (თუ არ) ახერხებდა, ამის არც სურვილი ჰქონდა და არც შესაბამისი თერდიული და ეკონომიკური ცოდნა. საბაგიურად, იხსენებდნენ ძველ, საბჭოურ წევებს და დაიზარებდნენ, რჩევისათვის კვალდიც არ აუდიტორი არ მიმართავდნენ, არამედ მუგობრებს, ნაცნობებს, ახლობლებს ეუბნდნენ ან თავად ცდილობდნენ საქმეში გაჩეკვებას, ისინი არ იყენენ მიჩვეული, რომ ფული გადაეხადათ იმ საქმიანობისათვის, რაც მათ უსიამოვნებებს ააცილებდა და ფულსაც დაუზოგავდა. მიუხედავად ამისა, ქართულმა აუდიტმა მაინც გადადგა პირველი ნაბიჯი, თუმცა არ გააჩნდა არც მრავალწლიანი გამოცდილება და არც საკანონმდებლო ბაზა.

იმის გამო, რომ აუდიტური ფირმების ჩამოყალიბება სსონტანურად მოხდა, რომ არ არსებობდა ქვეყანაში კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, არ არსებობდა ლიცენსირებისა და ატესტირების ინსტიტუტი, ამ ფირმებში დასაქმებული აუდიტორები არ უღობდნენ აის წესები და პრინციპებს, გაურკვეველი იყო მათი მომსახურების დონე, რაც მთავარა, ეკონომიკურ სუბიექტებს არ ჰქონდათ ელემენტარული წარმოდგენა აუდიტის დანიშნულებაზე, ამ აუდიტური ფირმების არეალს მეტად შეზღუდული იყო და რაც მთავარა, მათ საქმიანობას არ აღიარებდნენ უცხოელი ინვესტორები. მოკლე ხანში ამას დაემატა ამ ფირმებში მომუშავე პროფესიონალი აუდიტორების საბაგიო სტრუქტურებიდან გამოყოფა. წერილ-წერილი აუდიტური ფირმების ჩამოყალიბების მიზნით, საქართველოში აუდიტორულმა საქმიანობამ კორტური ხასიათი მიიღო, ხოლო ქვეყანაში სახელმწიფო ჩარეულარებული ორგანოს არარსებობის გამო, ამ პროცესების შეწყობა შეუძლებელი გახდა. პირველი ნაბიჯი ამ მდგომარეობის გამოსასწორებლად ფინანსთა სამინისტრომ გადადგა, რომელმაც შეიმუშავა აუდიტის ჩატარების მოკლე მეთოდური ინსტრუქციები, პროგრამები, შექმნა სალიცენსიო კომისიები; იმ აუდიტორებს რომლებმაც საკვალიფიკაციო გამოცდები ჩააბარეს, მიუცათ მოკლევადიანი სერტიფიკატები.

საქართველოში აუდიტორულმა საქმიანობამ კარგი რეკომენდაცია გაუწია თავის თავის საბაზრო ეკონომიკის გარდამავალ პერიოდში და იქცა ბაზრის ინფრასტრუქტურის განუყოფელ ნაწილად, მაგრამ პირველ ხანებში მაინც საკმაოდ რთულად მიმდინარეობდა აუდიტური ფირმების როგორც ჩამოყალიბება, ისე საქმიანობა. ეს გასაკვირი არ არის, რადგან აუდიტორული საქმიანობით დაკავებული იყვნენ პირები, რომლებიც წლების განმავლობაში სამსახურში მუშაობის დროს მიჩვეული იყვნენ შრომის შესაბამის ორგანიზაციას ხამუშო ადგილებით, ტექნიკით, სახელმწიფოს მიერ საკანცელარო საქონლით უსრუნვე-

დაყოფას. ეს ეველაყური ახალი საქმიანობის დროს თვითონ უნდა შეექმნათ, რის გამოც სირთულე ყოველ ნაბიჯზე იწინდა თავს. სიტუაციას კიდევ უფრო ართულებდა აუდიტის სტანდარტების, წესებისა და მეთოდოლოგიის მწირი ბაზა და აქედან გამომდინარე, აუდიტის ჩატარების პრინციპებისა და პროცედურების უცოდინარობა. თუ ამას დაემატებოდა გაწეული შრომის ანაზღაურების სრულად განსხვავებულ პრინციპებს, რაც ადრე სახელმწიფო დაწესებულებებში, როგორც წესი, დადგენილი ტარიფებით ხორციელდებოდა, ხოლო აუდიტის ბუნებიდან გამომდინარე, მათ ეს ხელშეკრულებით განსაზღვრული პირობების საფუძველზე უნდა გამოემუშაებინათ (იმ დროს აუდიტორული მომსახურების დამკვეთთა რაიონებისა ძალზე მცირე იყო). პრობლემები კიდევ უფრო მატულობდა. იმ სართულს, რაც აუდიტორული საქმიანობის დაუფლებასთან იყო დაკავშირებული, კიდევ უფრო ამსაყურებდა სოციალისტური ბუღალტრული აღრიცხვიდან ახალ, დახაველეთის ქვეყნებში აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებზე გადასვლა, რომლებიც ხშირად მკვირავდნენ განსხვავდებოდა მოქმედი აღრიცხვის, აუდიტის წესებისა და პრინციპებისაგან. ერთი სიტყვით, აუდიტორებმა შეაბიჯეს სრულად უცხო სამყაროში. მათი საქმიანობის ძირითად დასაყრდენს წარმოადგენდა პირველ რიგში, დიდი მონდობება, ფინანსური კონტროლისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ღრმა ცოდნა, პრაქტიკული გამოცდილება და რაც მთავარია, აუდიტორული საქმიანობის განვითარების იმედო. მდგომარეობას უფრო ართულებდა ის, რომ ქვეყანაში არ იყო მიღებული კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, რომელსაც უნდა დაერეგულირებინა აუდიტორული საქმიანობის წესები და პირობები, მასში მონაწილეობა უფლება-მოვალეობანი, სამართლებრივი საფუძვლები, ამასთანავე არ არსებობდა ორგანო, რომელიც უზრუნველყოფდა აუდიტორული საქმიანობის ხელშეწყობის რეგულირებას, აუდიტორული გაუწყვედა პრაქტიკულ და თეორიულ დახმარებას, მიაწვდიდა მათ აუდიტის ჩატარების სტანდარტებს და რეკომენდაციებს, ჩატარებდა აუდიტორთა ატესტიაციას და ლიცენზირებას.

1995 წლის 7 თებერვალს მიღებული იქნა საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, ხოლო ამ კანონის საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების მიზნით შექმნა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის დებულება საქართველოს პარლამენტის მიერ დამტკიცებული იქნა 1995 წლის 30 ივნისს.

საქართველოს კანონმა „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ და მის საფუძველზე ჩამოყალიბებულმა საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ დიდი როლი ითამაშეს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფილად ჩამოყალიბებასა და განვითარების საქმეში, რის გამოც კანონის მიღება უდავოდ წინადადებული ნაბიჯი იყო ქართული აუდიტის სამართლებრივი ბაზის სრულყოფისათვის. კანონით არა მარტო აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების წესები და პირობები დადგენილი, არამედ ქვეყნის ცხოვრებაში აუდიტის როლისა და აუდიტორთა ინსტიტუტის არსებობის აუცილებლობაც არის აღიარებული. პრაქტიკამ წარმოაჩინა ამ კანონის უდავოდ დადებითი შედეგები. კანონით და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულებით გათვალისწინებული მოთხოვნები უდარესად ფართო და მრავალმხრივ საქმიანობას მოიცავს - დაწესებულ სისტემის ორგანიზაციით, დამთავრებული ქვეყანაში ახალი ინსტიტუტის შექმნით. უპირველესად, ეს არის ამ ინსტიტუტის მიზნებისა და სტრატეგიის შემუშავება, სამთავრობო დოკუმენტების მომზადება, მათ შორის საკოორდინაციო კავშირების განხორციელება, მათთვის სხვადასხვა სახის ინფორმაციის მიწოდება, გეოგრაფიკულ სუბიექტებთან ურთიერთობის დარეგულირება, სახელმწიფო სტრუქტურებში ინტერესების წარდგენა და დაცვა, აუდიტორთა მომზადება და გადამზადება და მის საფუძველზე სერტიფიკატების და ლიცენზირების გაცემა. მიუხედავად იმისა, რომ სასოფალიურბრივი ცხოვრების სტაბილიზაციის ფონზე ნათლად გამოიკეთა აუდიტორული საქმიანობის აუცილებლობა, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დიდი ძალისხმევა დასჭირდა ქვეყნისათვის ამ მეტად საჭირო სამსახურის ჩამოსაყალიბებლად, რათა შესაძლებელი ყოფილიყო აუდიტის რეფორმის კონცეფციის რეალიზაცია.

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

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს (რომელიც სხვადასხვა მიზნების გამო მხოლოდ 1996 წლის მეორე ნახევარში შეიქმნა) ჩამოყალიბების პირველივე დღიდანვე ცხადი გახდა, რომ მარტო კანონის მიღება ვერ უზრუნველყოფდა აუდიტორული საქმიანობის განვითარებას და აუდიტორთა კორპუსის ჩამოყალიბებას. ამის გარდა საჭირო იყო შესაბამისი თანამშრომელი საკანონმდებლო ბაზის შექმნა, აუდიტორთა ეთის კოდექსის, მეთოდურ-მეთოდოლოგიური პრაქტიკული რეკომენდაციების, აუდიტის ჩატარების სტანდარტების და აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოსალოდებლად სხვადასხვა ნორმატიული აქტების მიღება-დამტკიცება. ყოველივე ამას აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მეთაურობისთვის უნდა ეთქვინათ ვერ შეძლებდა, რადგან მათ არც პრაქტიკული გამოცდილება ჰქონდათ და არც კონკრეტულად იყვნენ უზრუნველყოფილი. საბჭოს ამ მნიშვნელოვანი დონის სისებრების განხორციელებაში სისტემატურად ესმარებოდნენ სწავლული და პრაქტიკოსი ეკონომისტები, განსაკუთრებით, თბილისის იე. ჯავახიშვილის სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკური ფაკულტეტის ბუღალტრული აღრიცხვის კათედრის პროფესორ-მასწავლებლების, პრაფესორი აუდიტორული და ბუღალტრები. საბჭოს ჩამოყალიბების პირველი დღეებიდანვე მის საქმიანობაში აქტიურად ჩაებნენ საერთაშორისო აუდიტური ფირმა „დელიტ ენდ ტუშის“ ექსპერტები, რომელთა კონსულტაციებით მომზადებული იქნა აუდიტის უახლოესი წლების განვითარების კონცეფცია, რომელიც აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სამოქმედო პროგრამის საფუძველი გახდა. შემდგომში უცხოელ ექსპერტთა წრე უფრო გაფართოვდა, საქართველოში აუდიტის განვითარებით დაინტერესდნენ მოსოლიო ბანკის და TACC-ის ექსპერტები, ხოლო მას შემდეგ რაც აშშ საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს „USAID“-ის, აუდიტური ფირმა „სიბლი ინტერნე-შენელის“, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტრთა და აუდიტორთა ფედერაცია მთავრ 1998 წელს ჩატარებული იქნა თეორიული კონფერენცია თემაზე „ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეფორმა საქართველოს საწარმოებში“, პრაქტიკულად განსაზღვრა საქართველოში აუდიტის რეფორმის განხორციელების აუცილებლობა.

ამ სემინარის მიზანს წარმოადგენდა ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის და ფინანსური მენეჯმენტის პრობლემის ერთ ასექტში განხილვა ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისობის გათვალისწინებით. კონფერენციის ასეთი თემატიკით ჩატარება განპირობებული იყო იმ გარემოებით, რომ ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პრობლემები, რომლებიც წარმოიქმნა დასავლეთისა და ყოფილი საბჭოთა კავშირის აღრიცხვის სისტემის განსხვავებულობის გამო, დასარგველირებელი იყო (ამ პრობლემის გარკვეული ნაწილი დღემდე აქტუალურია), რადგან ყოფილ სოციალისტურ ქვეყნებში, როგორც წესი, გამოიყენებოდა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის განსხვავებული პრინციპები, რამაც განაპირობა აღრიცხვის კონტროლის სხვადასხვაგვარი პრაქტიკა. ამის გამო დასავლეთის ქვეყნების ინტერბი და ერთობლივი საწარმოების მფლობელები აწყდებოდნენ სერიოზულ წინააღმდეგობებს. ამ კონფერენციის ჩატარების შემდეგ ნათელი გახდა, რომ კვალიფიციურ აუდიტორულ მომსახურებაზე მოთხოვნების დამაკმაყოფილებად საბჭოთა კავშირის ეკონომიკურ იმპორიაზე აწყობილი უამრავი ქართული წარმოება-დაწესებულება რეალურად ფუნქციის გარეშე დარჩა, რამაც საშუაო ადგილების დეფიციტი შექმნა და ქვეყანაში უმუშევრობის ერთ-ერთი მიზეზი გახდა. ამ დროს აუდიტორული საქმიანობის ინსტიტუტის ჩამოყალიბებით საქართველოს მოქალაქეთა გარკვეულ ნაწილს აუდიტორულ საქმიანობაში დასაქმებით საშუალება მიეცა ნაწილობრივ მოეგვარებინა სოციალური საკითხი, მაგრამ მათ დასაქმებას ათულებდა ის მდგომარეობა, რომ ძველი ფორმაციის დროს მომზადებული კადრების მნიშვნელოვანი ნაწილის თეორიული და პრაქტიკული ცოდნის დონე სრულად ვერ აკმაყოფილებდა ახალ

მოთხოვნებს, რადგან ადრე მიღებული ეკონომიკური განათლების, მეურნეობის მართვის კანონები, კონტროლის ბუღალტრული აღრიცხვის ფორმები და მეთოდები არსებითად განსხვავებულია საბასრო ურთიერთობების მოთხოვნებისაგან, რის გამოც მათ უჭირდათ ახალი რეალობის შესაბამისად გარდაქმნა, ახალი ფასეულობათა და ქცევათა სრულყოფილად ათვისება, წარსული სტერეოტიპებისაგან გათავისუფლება. ეს იმ დროს, როდესაც აუდიტორული საქმიანობა აუდიტში დასაქმებული პირისაგან სერუპულოზურ პრაქტიკულ გამოცდილებას, ეკონომიკურ და სამართლებრივ კანონმდებლობათა შიგნით აკეთების დრმა ცოდნას მოითხოვდა. ამან გამოიწვია საბჭოს მიერ აქტიური ზომების მიღება, რათა დაეკავშირებულყო უფროდყო ეს დისპროპორცია. როგორც აუდიტორული საქმიანობით დაკავებული პირები, ისე აუდიტორების მსურველები ცდილობდნენ პრაქტიკული დონის ამტკიცებას, მაგრამ ამისათვის საკმარისი არ აღმოჩნდა მხოლოდ სურვილი, მის განსახორციელებლად საჭირო იყო სათანადო ლიტერატურა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის პრაქტიკული სახელმძღვანელოები. უკანასკნელ წლებში უზარდესი სასწავლებლების ბუღალტრული აღრიცხვის კათედრის პედაგოგებმა, პრაქტიკოსმა აუდიტორებმა და ბუღალტრებმა სათანადო მომზადება გაიარეს სხვადასხვა საერთაშორისო ინსტიტუტებში გამოწინილი თეორეტიკოსებისა და პრაქტიკოსების ხელმძღვანელობით, რამაც ხელი შეუწყო მოემზადებინათ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების თეორიული და პრაქტიკული სახელმძღვანელოები, ხოლო რაც შეეხება აუდიტის საფუძვლებს, თეორიული და პრაქტიკული სახელმძღვანელოების გამოცემა შემოიფარგლა ძირითადად მცირე ფორმატის ბროშურების გამოცემით და აუდიტის უცხოური სახელმძღვანელოს თარგმნით. მათ შორის უნდა აღინიშნოს რუსეთში აუდიტის ფუქსმდებლის ა.შერმეიტის „აუდიტის საფუძვლები“, ვანდრეევის წიგნის მიხედვით მომზადებული „პრაქტიკული აუდიტი“, ზ.შხეცაბაიას „სასაქონლო, საფონდო და საგადასახადო ბირჟის აუდიტი“ და ი.გოდფრედიშვილის მიერ საბჭოს დაკვეთით მომზადებული ბროშურა „აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა“, ნ.ქებაძის „აუდიტის დაგეგმვა“ და ბალავერდაშვილის „აუდიტის პრაქტიკული კურსი“ და სხვა. ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსების კვლევითი ინსტიტუტის მიერ აუდიტის საკითხებზე მომზადებული, როგორც მცირე სახის ბროშურები, ისე თეორიული პრაქტიკული კონსულტაციები.

ცალკე აღნიშნის დირსია ამერიკელი მეცნიერ-პრაქტიკოსის რობერტ მიჩტგომერის მსოფლიოში აღიარებული აუდიტის ფუნდამენტურ-პოპულარული სახელმძღვანელოს „მონტგომერ-აუდიტის“ ქართულ ენაზე გამოცემა, სადაც სრულყოფილად არის გაშუქებული პროფესიონალ აუდიტორთა საქმიანობის თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები, რომლებიც ერთნაირად გასაგებია როგორც პრაქტიკოსი აუდიტორებისათვის, ისე ამ საქმიანობით დაინტერესებულ პირთათვის.

აუდიტის სფეროში დასაქმებულ პირთა და მეწარმეთა მჭიდრო კავშირის, აუდიტის პოპულარიზაციის, სასოგადოებასთან და ინფორმაციის საშუალებებთან თანამშრომლობის მიზნით, აუდიტორულ საბჭოში შექმნა „საინფორმაციო-საგამომცემლო განყოფილება“. სწორედ ამან განაპირობა, რომ სხვადასხვა საინფორმაციო საშუალებებში გამოქვეყნდა 50-მდე პუბლიცისტური წერილი აუდიტორულ საქმიანობაზე, მისი სრულყოფის გზებზე და აუდიტის მთელ რიგ საჭირობოტო საკითხებზე. ამ მხრივ განსაკუთრებული აღნიშვნის ღირსია გასული „ფინანსები“, რომელმაც აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ჩამოყალიბების პირველი დღიდანვე თავისი გარკვეული პოზიცია დაიკავა ამ საკითხთან დაკავშირებით, გაითავისა რა, რომ მომავალი აუდიტორულ საქმიანობას ეკუთვნის. იგი თავის ფურცლებზე სისტემატურად ათავსებდა, როგორც ფინანსთა სამინისტროს, სხვადასხვა აღმასრულებელი ხელისუფლების, ისე არასამთავრობო ორგანიზაციების, პროფესიონალი აუდიტორების და სხვადასხვა დარგის სპეციალისტების მიერ მომზადებულ პუბლიკაციებს აუდიტის საკითხებზე. ამავდენ პერიოდში გასულ „ბანკებსა და ფინანსებში“ დაიწყო აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სპეციალური გასუთის „აუდიტის“ ჩანართის სახით გამოცემა, მასში ფართოდ იყო წარმოდგენილი აუდიტორული საქმიანობის პრობლემები, განსაკუთრებით, პრაქტიკულ ასპექტსა, თეორიულ მსადავლად პროფესიონალი აუდიტორების, ბუღალტრების, ეკონომისტებისა და თეორეტიკოს მეცნიერთა მიერ. გასუთმა „აუდიტორები“ დიდი წვლილი შეიტანა აუდიტორული საქმიანობის საჭირობოტო საკითხების გაშუქებაში და ამ საკითხების წარმონჩენაში, რაც მომავალში საფუძვლად უნდა დასდებოდა

აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფას. ამავე დროს გასეთის ფურცლებზე ობიექტურად ფასდება იმ ადამიანთა საქმიანობა, რომლებსაც უდიდესი ფუნქცია ეკისრებათ აუდიტორული მომსახურების განვითარებაში.

აუდიტორული საქმიანობის პროაგნადისადმი, მისი თეორიული და პრაქტიკული ხაკითხების გაშუქებისადმი დიდ ყურადღებას იჩენენ ჟურნალები „ბუღალტრული აღრიცხვა“ და „გადასახადები“, ჟურნალ „ბუღალტრული აღრიცხვის“ თითქმის ყველა ნომერში ქვეყნდება აქტუალური საკითხები, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრებას ემსახურება. განსაკუთრებულ უნდა აღინიშნოს ჟურნალი „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსების“ ახალგაზრდა კოლექტივის დამსახურება აუდიტორული საქმიანობის განვითარებასა და პროაგნადის საქმეში. ამ ჟურნალში პირველივე ნომრიდან აუდიტორებისა და სასოგადოების ფართო წრეების დიდი ყურადღება დაიმსახურა. მის ფურცლებზე სისტემატურად იბეჭდება კონსულტაციები ფინანსურ და მმართველობით ასპექტებზე, კანონები, კოდექსები, მათში შეტანილი ცვლილებები და დამატებები, სხვადასხვა ნორმატიული აქტები, კონსულტაციები დახვედრის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესახებ; ასე-ს მიღების შემდეგ კი სტანდარტების კომენტარები.

ნებისმიერ ბიზნისს, მათ შორის აუდიტორული საქმიანობის წარმატება წარმოატყობის ერთ-ერთი უმთავრესი ფაქტორია ეთიკის ნორმების დაცვა. მსოფლიოს ცივილიზებული ქვეყნის აუდიტორისათვის შემუშავებულია ასეთი კოდექსი. ეთიკის კოდექსი შემუშავდა ქართველი აუდიტორებისათვისაც, რომელსაც წინ უსდოდა მისი საჯარო განხილვა, კოდექსი რეცენზირებული იქნა საქართველო, სხვადასხვა ეკონომიკური პროფესიის, როგორც სასაწყოლო ისე კელეკიოთ ინსტიტუტების, პროფესიონალი აუდიტორებისა და ბუღალტრების მიერ, რის შემდეგ იგი დამტკიცებული იქნა, როგორც ნორმატიული აქტი. დღეს ეს კოდექსი მნიშვნელოვან როლს ასრულებს აუდიტორული საქმიანობის ცივილიზებული სისტემის ჩამოყალიბებაში და აუდიტორის პროფესიონალიზმის, მის კომპეტენტურობის და ზნეობის განსაზღვრაში.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის დიდ მადწველ უნდა ჩათვალოს, რომ იგი აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნებს შორის ერთ-ერთი პირველთაგანია, რომელმაც მოიპოვა მშობლიურ ენაზე მსოფლიოში აღიარებული „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების“ (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების) გამოცემის, მისი წესების და დებულებების პრაქტიკაში დამკვიდრების უფლება. ასს ქართულ სინამდვილესთან მორგება, მისი დანერგვა და დამკვიდრება, ქართველ აუდიტორებს სრულიად ახალ მოთხოვნას უყენებს. მასში განმტკიცებული ბევრი დებულება, წესი და მოთხოვნები სრულიად უცხოა იქველი თაობის პრაქტიკოსებისათვის. ახალგაზრდა აუდიტორებს კი სათანადო პრაქტიკული წვევების უქონლობის გამო უჭირთ მათი აღქმა. სტანდარტების არაერთგვარი შემცენების ერთ-ერთ მიზეზად ისიც უნდა ჩათვალოს, რომ აუდიტორული საქმიანობა მალაღინტელექტუალურად ითვლება და ამის გამო ასს საერთაო დარ გაინიხილება აუდიტის ჩატარების კონკრეტულ ხერხებად და მეთოდებად, სტანდარტთა გათვალისწინება იმ პირებს, რომლებსაც ამის პრაქტიკული გამოცდილება აქვთ.

ასს ქართველი აუდიტორებისათვის სრულიად ახალი ნორმატიული დოკუმენტია, რადგან მასში წარმოდგენილი ბევრი დებულება, წესი და მოთხოვნა სრულიად უცხოა წყნარ და მკვიდრულ პრაქტიკასთან. მაგრამ ახლის დანერგვის შიში არ უნდა გახდეს პროგრესის ხელის შემშლელი. პირიქით, მან ხელი უნდა შეუწყოს ასს გათვალისწინებული წესების და პროცედურების პრაქტიკულ საქმიანობაში რეალიზაციას, რადგან როგორც საზღვარგარეთის მრავალწლიანი გამოცდილების ცხადყოფს, იგი ხელს უწყობს აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფას, აუდიტის ნატარების პრინციპებისა და რეკლემების შექნის შერჩენას. ასს დაუფლებს ეტაპი ერთ-ერთი ყველაზე რთული აუდიტის რეფორმის განხორციელების პროცესში არსით, კონკრეტულაბით და ამავდროულად მასშტაბებით. ამიტომ, ამ მიმართებით განხორციელებულ საქმიანობას უფრო კომპლექსური ხასიათი უნდა ექნება. თუმცა, ისიც გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორული სისტემის რაიონალური ტრანსფორმაცია ხანგრძლივ დროს მოითხოვს და საქმად რთული პროცესია. აქ საჭიროა არა მარტო ასს ათვისება, არამედ იმ ტრადიციების გათვალისწინებაც, რაც ასეული წლების განმავლობაში ჩვენს ეკონომიკურ არსონებაში იყო დამკვიდრებული.

გასათვალისწინებელია ისიც, რომ თანამედროვე სასოფლო-სამეურნეო უწყისათვის ნიშანდობლივია ინფორმაციის სიუხვე, საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელი მოთხოვნებიდან გამომდინარე ახალი ნორმატიული აქტებისა და კანონების მიღება, რაც აუდიტორულ საქმიანობაში დასაქმებული პირებისაგან მოითხოვს ფაქტობრივ სინამდვილესთან მორგებას, მის პრაქტიკაში დანერგვად აქციონირებას, ახალ სიბრტყეებზე წარმართვას. ამას კი სრულიად ახალი ჭაიდის, ახლებურად მოასწორებენ სპეციალისტები სჭირდება და ახალ მოთხოვნებს უწყენებს კვალიფიკაციის ასამაღლებლად კადრების გადამზადებას, ახალი კადრების მოსიღვას. ამ ამოცანების გადაწყვეტის მიზნით, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, თბილისის ივ. ჯავახიშვილის სახ. უნივერსიტეტისა და საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის სპეციალისტების მიერ შემუშავებული იქნა და დაინერგა აუდიტორთა საკვალიფიკაციო გამოცდების სრულიად ახალი, უფრო სრულყოფილი და მოქნილი სისტემა, რომელმაც კიდევ უფრო დახვეწა და რაღაცადაა შეცვალა საქართველოში აუდიტის ჩამოყალიბების საწყის ეტაპზე შექმნილი იქნა და ასრულებული სწავლებისა და ატესტირების მეთოდები და პრინციპები. ამასთან ერთად, დიდი ყურადღება დაეთმო საგანმანათლებლო სემინარების და კურსების ორგანიზებას, აუდიტორების სხვადასხვა დარგის სპეციალისტების საქმიან შეხვედრა-დისკუსიების გამართვას და სხვა, რასაც ადასტურებს შემდეგი ღონისძიებების ჩატარება:

აშშ „მენჯემენტი“ და აგრონომის საერთაშორისო სასწავლო ცენტრის“ ექსპერტებმა 144 საათიანი კონსულტაცია-სემინარი ჩატარეს „ბუღალტრული ადრიცხვის, აუდიტის, საგადასახადო საქმისა და მასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ საკითხებზე“, კონსულტაცია-სემინარზე მოწვეული პროფესიონალი ექსპერტების მიერ იმდენად მაღალ დონეზე იყო მომზადებული ეს ღონისძიება, რომ გარდა დამოუკიდებელი აუდიტორებისა, ამ კონსულტაცია-სემინარზე დასწრების სურვილი გამოთქვეს სამინისტროების და კერძო სტრუქტურების ეკონომიკური და საადრიცხო სამსახურის მუშაკებმა. ეს იყო პირველი კონსულტაცია-სემინარი აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ფუნქციონირების შემდეგ და მან საფუძველი ჩაუყარა ამ სახის ღონისძიებებს.

აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლების მიზნით აშშ „ექსპერტთა საერთაშორისო კორპუსის“ ექსპერტებმა სამკვირიანი კონსულტაცია-სემინარი ჩატარეს თბილისში აუდიტორული მომსახურებისას ფინანსური და სტატისტიკური ანგარიშების გამოყენების ძირითადი პრინციპები IFAS-ის მოთხოვნების გათვალისწინებით“. კონსულტაცია-სემინარის ჩატარების ახლებურად მიღებულმა მეთოდებმა აუდიტორთა შორის დიდი დაინტერესება გამოიწვია. სემინარის დევიზი იყო „ვინ, როდის, სად, რატომ და როგორ?“ სემინარზე გაანალიზებული იქნა ის განსხვავებული პრინციპები, რომელსაც ადგილი აქვს წყნად მოქმედ ფინანსურ და სტატისტიკურ ანგარიშებს და საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს შორის, აგრეთვე განხილული იქნა, რა საჭიროებას წარმოადგენს ფინანსური და სტატისტიკური ანგარიშების შედგენის აუცილებლობა, რა მოთხოვნებს უყენებს საერთაშორისო სტანდარტები მათ შედგენას, სემინარის შემდეგ ჩატარდა პრაქტიკული მცადონიერობები შესწავლილ თეორიულ საკითხებზე.

საქართველოს პრეზიდენტის ბრძანებულებით „საქართველოს ეროვნულ მემურნობაში ძირითადი ქონების გადაფასების შესახებ“ განისაზღვრა ამ პროცესებში აუდიტორთა მონაწილეობა და ამასთან, ყველა იმ აქტის დამოწმება აუდიტორის მიერ, რომელიც ძირითადი ქონების გადაფასებისას დგება. ამ ბრძანებით აუდიტორს დიდი პასუხისმგებლობა დაეკისრა, ამან კი განაპირობა 10-10 დღიანი სემინარ-კონსულტაციების ჩატარება სამ ეტაპად, მის ძირითად მიზანს წარმოადგენდა პრეზიდენტის ბრძანებულების საფუძველზე საქართველოს სტატისტიკის დეპარტამენტის მიერ მომზადებული ინსტრუქციის მოთხოვნების პრაქტიკულად განსახორციელებელი ძირითადი ასპექტების შესწავლა. სემინარს ხელმძღვანელობდნენ საქართველოს სტატისტიკური დეპარტამენტის, იუსტიციის, სახელმწიფო ქონების მართვის და ფინანსთა სამინისტროს ის წარმომადგენლები, რომლებიც უშუალოდ მონაწილეობდნენ საქართველოს ეროვნული მემურნობის ძირითადი ფონდების გადაფასების ინსტრუქციისა და ნორმატიული დოკუმენტების მომზადება-შედგენაში, ხოლო ბუღალტრულ ადრიცხვის პრინციპებზე პრაქტიკულ მცადონიერებას თბილისის ივ. ჯავახიშვილის სახ. უნივერსიტეტის ბუღალტრული ადრიცხვისა და აუდიტის კათედრის პედაგოგები ხელმძღვანელობდნენ. საგულისხმოა, რომ სემინარ-კონსულტაციებზე მონაწილეების მიერ მომზადებული იქნა მოქმედ ინსტრუქციაში მთელი რიგი საკითხების შესწორე-

ბები და დამატებები, რაშიც შემდგომში ასახეა ასოვად დამატებით ამ საკითხებზე გამოცემულ ინსტრუქციებში და მითითებებში.

საგადასახადო კოდექსის მიღების შემდეგ ხშირად საჭირო ხდება მასში მრავალი ცვლილების და დამატებების შეტანა, ამასთან ერთად მომავალშიც მოსალოდნელია მისი რადიკალური ტრანსფორმაცია, ყოველივე ეს კი როგორც შეწარმეებს, ისე აუდიტორებს სერიოზულ სირთულეებს უქმნის ბიუჯეტში გადასარიცხი თანხების 'უსუსტად განსხვავებისას. იმ მიზნით, რომ აუდიტორები სრულყოფილად დაეუფლონ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს, სისტემატური ხასიათი მიეცა საგადასახადო სამსახურის პროფესიონალი სპეციალისტების აუდიტორებთან შეხვედრას და მათი მონაწილეობით სემინარ-კონსულტაციების ჩატარებას.

ასი ძირითადი დებულებების (აუდიტორული დასკვნა, მისი დაგეგმვა, დამოუკიდებლობის პრინციპების დაცვა) მოთხოვნების შესწავლის მიზნით, აშშ საერთაშორისო განვითარების (USAID) საკონსულტაციო სააგენტოს „ბარუნც ჯგუფისა“ და „კარენა კორპორაციის“ ხელშეწყობით მოწვეული იქნენ სპეციალური უნივერსიტეტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის პროფესორ-მასწავლებლები. სემინარ-კონსულტაციების დამთავრების შემდეგ ჩატარებული იქნა პრაქტიკული შეცდომების შეფასება.

ბანკების საქმიანობის მნიშვნელოვანი როლი ენიჭება ქვეყნის ეკონომიკური ცხოვრების განვითარებაში. რის გამოც, საბანკო სისტემის სტაბილურობა, როგორც სახელმწიფო ორგანიზაციის, ისე საზოგადოების მუდმივი ზრუნვის საგანია. IFAC-ის მიერ მომზადებულ ასს საბანკო სისტემაში აუდიტის ჩატარების პროცედურები არ განიხილება როგორც სტანდარტი. იგი წარმოდგენილია ორი დებულებით: № 1004 „ბანკის ზედამხედველობისა და გარე აუდიტორების ურთიერთობა“ და № 1006 „საერთაშორისო კომპრომიტი ბანკის აუდიტორი“, რომელიც მომზადებულია IFAC-ის მიერ ბაზულის კომიტეტთან ერთად.¹ ამ დებულებების მიზანია პრაქტიკული დახმარება გაუწიოს აუდიტორებს, თუმცა იგი არ სარგებლობს საერთაშორისო სტანდარტის უფლებამოსილებით. საქართველოში კომპროტი ბანკების ფართო ქსელად განაპირობა საბანკო სფეროს სერტიფიცირებულ აუდიტორებსზე დიდი მოთხოვნა. მართალია, ამჟამად ამ საქმიანობას ქვეყანაში ორ ასოციაციად სერტიფიცირებული აუდიტორი ეწევა, მაგრამ, როგორც პრაქტიკამ ცხადყო, მათი კვალიფიკაცია, კომპეტენცია და ამ საქმიანობის საკმარისი გამოცდილება არ ქაისუხის იმ მოთხოვნებს, რაც შეესაბამება ბანკის სამეურნეო საქმიანობის აუდიტს. ეს არ არის გასაკვირობა, რადგან ასეთი კომპროტი ბანკები საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლამდე საქართველოში არ არსებობდა, რის გამოც შესაბამისად, მათ ამ საქმიანობის არც (ყოფნა აქვთ და არც პრაქტიკული გამოცდილება, ამის გამო უჭირთ ბანკის მიერ განხორციელებული ოპერაციების შესწავლა. სრულყოფილად არ ფლობენ იმ თანდაყოლილი რისკების დადგენის პროცედურებს, რაც ამა თუ იმ ოპერაციების შედეგად წარმოიქმნება. გათვალისწინებული იქნა რა შექმნილი მდგომარეობა, საბანკო სფეროს აუდიტში დასაქმებული აუდიტორებისათვის სიტემატურად (თითქმის ყოველწლიურად) ტარდება ლექციონ-სემინარები საერთაშორისო აუდიტური ფორუმების: „KPMG“, „Deloitte & Touche“, „Artur Andersen“, „Ernst & Young LL“ და სხვა ექსპერტების მიერ. ამ სემინარების შემდეგ ქართველები აუდიტორებმა საგრძნობლად აიმაღლეს კვალიფიკაცია, რაშიც განაპირობა მათი მონაწილეობა როგორც კომპროტი ბანკების, ისე ეროვნული ბანკის აუდიტში.

ყველა შემთხვევაში აღნიშნულ დონის მიხედვით ერთად უმნიშვნელოვანესს პრიორიტეტს წარმოადგენდა აუდიტორთა სწავლება, მათი კვალიფიკაციის დონის ამაღლება, რადგან უდავოა, აუდიტორმა სისტემატურად უნდა სრულდეს პროფესიული დონე, უნდა იყოს როგორც აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე საფინანსო-ეკონომიკურ გარდაქმნათა კურსში, რადგან ქვეყანაში მიმდინარე პროცესების გამო, საკანონმდებლო პროცესები იმდენად დინამიკური, რომ მონდომების გარეშე აუდიტორს საქმიანობის განხორციელება გაუჭირდება.

¹ ადრე ამ კომიტეტს „საბანკო საქმის რეგულირებისა და ზედამხედველობის პრაქტიკის კომიტეტი“ ეწოდებოდა და იგი შედგებოდა ათი ქვეყნის: ბელგია, კანადა, საფრანგეთი, გერმანია, იტალია, იაპონია, მოსკოლი, შვეიცარია, შვედეთი, გაერთიანებული სამეფო, დენმარკი და აშშ და აერთიანებდნენ ამ ქვეყნების (ქვეყნულ) ბანკებისა და სასუბსიდული ორგანიზაციების წარმომადგენლებს, რომლებიც დიდ მნიშვნელობას ანიჭებდნენ გარე აუდიტის სრულყოფილ და საიმედო სტანდარტების შედგენას.

ამასთან ერთად (განსაკუთრებით წინასაკეალიფიკაციო სწავლების პროცესში), ზოგერთი აუდიტორის მხრიდან გამოიკვეთა სასწავლო პროცესების მიმართ უპასუხისმგებლობის შემთხვევები (განსაკუთრებით საშუალო ასაკის აუდიტორების), რის შედეგადაც, მიუხედავად სახწავლო პროგრამების მოგლი კურსის გადისა, მათი საკეალიფიკაციო კომისიის წინაშე როგორც თეორიული ცოდნის, ისე პრაქტიკული გამოცდილების დაბალი დონე გამოიჩვენა. ეს კი იმით უნდა აიხსნას, რომ სოციალისტური წყობის დროს სახელმწიფო უზრუნველყოფდა აღმზიან დასაქმებით, ამიტომ ისინი ერთგვარად სასაბურთო პირობებში იმყოფებოდნენ და პროფესიული ცოდნის მყარ დაუფლებას ისეთი სურათის წინაშე არ ეკიდებოდნენ, როგორც საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. არც იმას ითვალისწინებენ, რომ საბაზრო ეკონომიკის დროს მარტო აუდიტორად მუშაობის სურვილი არ კმარა. აუდიტორმა კარგად უნდა გააცნობიეროს, რომ მათი მომავალი საქმიანობა უშუალოდ და სისხლივით უკავშირდება პროფესიული კვალიფიკაციის პერიოდულ ამაღლებას, რათა ისინი როგორც პროფესიულად, ისე მენტალურად მიერგონ შრომის ბაზრის კანონებს და მოთხოვნებს.

სასოგადოების ინტერესებიდან და აუდიტორული საქმიანობის პრინციპებიდან გამომდინარე, რაც აუდიტორის მხრიდან მაღალხარისხიან მომსახურებას გულისხმობს, გადაამწყვეტ მნიშვნელობას იქნას ამ საქმიანობაში დასაქმებულ პირთა შერჩევა, მომსახურება, გადაამსაღება, თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლების შესწავლა და მის საფუძველზე ერთიანი სისტემის შექმნა, რამაც ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორთა შესაბამისი ცოდნის, კვალიფიკაციის, შრომითი ჩვევების, საქმიანი თვისებების, თეორიული ცოდნისა და პრაქტიკული ჩვევების დაუფლებას და შესწავლას. დღეს შემუშავებულია აუდიტორთა სწავლების ისეთი სისტემა, რომელიც აუდიტორთა ყველა ეფენას მოიცავს, იგი ჩამოყალიბებულია როგორც ინსტიტუციონალურად, ისე შინაარსობრივად და მეთოდურად. მისანი გარკვეულია: აუდიტორთა მომსახურება, გადაამსაღება და კვალიფიკაციის ამაღლება, ხოლო ამ საქმეში დასაქმების მსურველთათვის, წინასაკეალიფიკაციო განათლების მიცემა. ამ მიზნით აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ყოველთვის ლეკცია-სემინარებს, რომლის ჩასატარებლად მოწვეული არიან თბილისის იე. ჯავახიშვილის სახელმწიფო უნივერსიტეტის კედაგოგები, სხვადასხვა ეკონომიკური პროფილის სასწავლო და კელევიითი ინსტიტუტების მეცნიერ-თანამშრომლები, იუსტიციის და ფინანსთა სამინისტროს საეკვიპონტების განყოფილებაში მუშაობის, ლეკტორები მსმენელს აცნობენ ინფორმაციას თეორიულ და პრაქტიკულ მეცნიერებათა, ლეკტორები მსმენელს აცნობენ ინფორმაციას სხვადასხვა სფეროში პრაქტიკულ საქმიანობისა და ეკონომიკურ საკითხებზე, მათთვის საჭირო პუბლიკაციებზე. საგულისხმოა, რომ ლეკტორთა ნაწილი წარმატებით მოღვაწეობს აუდიტორულ საქმიანობაში და მათი ლეკციები სსკუთარი გამოცდილებით მდიდრდება. მიუხედავად ამისა, აუდიტორთა მომსახურება, მათი თეორიული ცოდნის ამაღლება დღეს-დღეობით ეველაზე პრობლემატურია, რადგან საკეალიფიკაციო გამოცდებით პროფესიონალიზმის პრობლემა არ გადაწვედება. პროფესიონალიზმი, უწინარეს ყოვლისა, პრაქტიკაში მუდმივ წვრთნას და აუდიტის უნარ-ჩვევების ჩამოყალიბებას თხოულობს.

ასე, ნაბიჯ-ნაბიჯ ხორციელდება აუდიტის ჩამოყალიბება, ამ პროფესიის წარმომადგენლების ასს, სახელმძღვანელო მითითებების და სხვადასხვა სახის ოფიციალური დოკუმენტებით განსაზღვრული წესების და პროცედურების შესწავლა-დაპყვიდრება.

როგორც განვილილმა პერიოდმა წარმოაჩინა, აუდიტის რეფორმა ჩვენს ქვეყნისათვის წარმოადგენს კაციალის ბაზრის განვითარების აუცილებელ შემადგენელ ნაწილს და იგი უნდა ხორციელდებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმების პარალელურად, ეს კი, როგორც აუდიტის რეფორმის განკლილმა პერიოდმა წარმოაჩინა, დიდ ძალისხმევას საჭიროებს. პირველ რიგში გადასაწყვეტია პრობლემები, რომლებიც როგორც ამაჟამად მომუშავე აუდიტორების გადაამსაღებას, ისე პროფესიონალების მომსახურებას შეეხება, რადგან აუდიტორული პროფესიის ფორმირება რეფორმის განუყოფელი ნაწილია. აუდიტორების, როგორც პროფესიონალების საზოგადოებრივი აღიარება უნდა უზრუნველყოს, პირველ რიგში, მათმა შეურყენებლმა რეპუტაციამ და პროფესიონალიზმმა. ამასთანავე, დიდი პასუხისმგებლობა აქისია აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომელიც ახორციელებს აუდიტორთა ატესტაციას, სასწავლო და კვალიფიკაციის განმსაზღვრელი პროგრამების მომსახურებას, აუდიტორის პროფესიით დასაქმების მსურველთა სწავლებას, მოქმედ აუდიტორთა განგრძობით განათლებას, ასს პრაქტიკაში დაწერგვას, მათზე კომენტარების

მომზადებას და ნატარებელი აუდიტის ხარისხის შემოწმების ორგანიზაციას. პროყესიონალ აუდიტორთა მომზადებაში დიდი როლი აქისრია საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას, რომელიც ახორციელებს ბუღალტერთა პროფესიული სერტიფიცირების 3 ეტაპთან სწავლებას, ასევე, ხელს უწყობს ქართველ ბუღალტერებს ბრიტანეთის სერტიფიცირებულ ნაოც ბუღალტერთა ასოციაციის პროგრამების სწავლებაში. ამ სასწავლო პროგრამების მთელი კურსის გაელის შემდეგ, პროფესიონალ ბუღალტერთა დიდი ნაწილი აქტიურ აუდიტორულ საქმიანობას აგრძელებს.

რა თქმა უნდა, ისე, როგორც ეკონომიკის სხვადასხვა სფეროს რეფორმა, აუდიტის რეფორმის განხორციელებაც ბევრ პრობლემასთან არის დაკავშირებული და თუ გაეანალიზებთ ამ მიმართებით ნატარებელი მუშაობას, იგი ჯერ კიდევ ჩამორჩება იმ დონეს, რაზეც მითგან სასოგადოება მოითხოვს. ეს არც არის გასაკვირი, რადგან საბაზრო ეკონომიკის სტრუქტურები ყალიბდება ხანგრძლივი დაკვირვებით და არა ნაწყარვეი დიკრუტული დადგენილებებით, თუმცა ამ პრობლემების არსებობამ არ უნდა დააბრკოლოს რეფორმის განხორციელება, პირიქით, აუდიტორული საქმიანობის რეფორმის პროგრამის განსახლურული ღონისძიებების თანმიმდევრული, მიზანმიმართული ამოქმედება ერთ-ერთი სწორი გზაა ამ პრობლემის დასაძლევად.

2003 წლის I იანვრისათვის აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული 616 საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის (მ.შ. 130 აუდიტორი ფლობს ბაფის პროფესიონალი ბუღალტრების სერტიფიკატს) საფუძველზე დაკომპლექტებულია ქვეყნის აუდიტორთა კორპუსი. გაცემული საკვალიფიკაციო სერტიფიკატიდან 578 ზოგადი აუდიტის სფეროს განეკუთვნება, 26 საბარყო აუდიტის საქმიანობას, 15 სადაზღვევო ორგანიზაციითა აუდიტს, ხოლო 8 საბარყო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტის აუდიტს. ოთხივე სფეროს საკვალიფიკაციო სერტიფიკატს ფლობს მხოლოდ 3 აუდიტორი, ორი სფეროსას 15, სამი სფეროსას კი 4. გაცემული საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის მფლობელთაგან 172 აუდიტორი ქალია. აუდიტორულ საქმიანობაში დასაქმებულ პირთაგან 25-30 წლამდე ასაკისა 93 აუდიტორია, 30-40 წლამდე 147, 40-50 წლამდე 175, 50-60 წლამდე 137, ხოლო 60 წელს სემთ 64. განათლების ცენზის მიხედვით ეკონომიკური განათლება აქვს 517 აუდიტორს, იურიდიული განათლება 26, საინჟინრო ეკონომიკური 73. ამასთან ერთად, 35 აუდიტორს დამატარებული აქვს ერთზე მეტი უმაღლესი სასწავლებელი, ხოლო 32 აუდიტორი სამეცნიერო ხარისხს ფლობს.

დღეს უროვნული ეკონომიკის თავისებურებებიდან გამომდინარე, ქვეყნის დიდ ქალაქებსა და რაიონულ ცენტრებში ფუნქციონირებს 238 აუდიტორი ფირმა, გარდა ამისა 203 აუდიტორი ეწევა ინდივიდუალურ საქმიანობას. ასეთი დამოუკიდებელი ინსტიტუტის შექმნა ხელსაყრელია სახელმწიფოსათვის, რადგან როგორც ფირმები, ისე ინდივიდუალური აუდიტორები აუდიტორულ საქმიანობას ახორციელებენ სრულ სამეურნეო ან-გარისზე. ეს კი პირველ რიგში, ხელს უწყობს დამატებითი სამუშაო ადგილების შექმნას (ამ სფეროში დასაქმებულ მუშაკთა რაოდენობა 1500 ადამიანებზე), ამასთანავე, სახელმწიფო ზოგადს სახსრებს საკონტროლო-სარევიზიო საქმიანობის განხორციელებაზე და თანაც ამ საქმიანობიდან დამატებით შეეხებას იღებს ბიუჯეტში (2003 წელს აუდიტორული საქმიანობიდან გადასახადების სახით ბიუჯეტში შეტანილი იქნა 1,7 მლნ. ლარიზე მეტი, ხოლო ბიუჯეტგარეშე ფონდებში 330 ათასი ლარი, რაც წინა წლების შენატანებს, შესაბამისად, 11,7% და 30%-ით აღმატება). აუდიტორი ფირმებიდან აუდიტორულ მომსახურებას აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზიების საფუძველზე 204 აუდიტორი ფირმა ახორციელებს აუდიტის ერთ სფეროში, ორ სფეროში ახორციელებს 25 ფირმა, სამ სფეროში 5 ფირმა, ხოლო 4 სფეროს ლიცენზიას ფლობს 4 აუდიტორი ფირმა. რაც შეეხება ინდივიდუალურად მომუშავე აუდიტორებს 198 აუდიტორი ფლობს მხოლოდ ერთი სფეროს ლიცენზიას, 4 აუდიტორი ორი სფეროსას, ერთი აუდიტორი კი ოთხივე სფეროს აუდიტის ლიცენზიას. გარდა ამისა, საქართველოს ტერიტორიაზე ფუნქციონირებად კონკრეტულ ეკონომიკურ ობიექტზე აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების მიზნით 45 ლიცენზია გაცემული იქნა უცხო ქვეყნების აუდიტორ ფირმებზე. ყოველივე ეს ადასტურებს, რომ ჩვენი სასოგადოებრივი ცხოვრების მორმალიზაციის კვალობაზე კარგად იკვეთება აუდიტორული საქმიანობის აუცილებლობა, ხოლო აუდიტორები, ასე თუ ისე, ფეხს უწყობენ საბაზრო ეკონომიკის ახალ სისტემას. რამდენიმე წლის წინ ქართველი ბიზნესმენები და მეწარმეები ნატრობდნენ მხოლოდ ერთ გულწრფელი, კვალიფიციური, გო-

ნაყრის და პასუხისმგებელი პირი აუდიტორის სახით და ამისათვის უცხო ქვეყნის აუდიტორებს მიმართავენ. დღეს ამ ეკუთვნის აღმოსავლურად ქართული აუდიტორები მოგვეყვინა. რაც შეეხება აუდიტურ ფირმების რაოდენობას, ამას ქვეყნის საჭიროება განსაზღვრავს. თუ ფირმა კანონიერი გზით ახერხებს თვითსრულყოფილ სათანადო დაფინანსებას, ეს იმას ნიშნავს, რომ იგი საჭიროა და მათი სიმრავლე საჭიროა სულაც არ არის. თუმცა ისიც უნდა დავამატო, რომ მთლიანად თვითდინებაზე მიშვება და მათი ბუღალტრის მხოლოდ ბალანსისათვის მინიმალური არასწორი იქნებოდა. მართალია, ცივილიზებული საზოგადოებას უკიდურესად უნდა უყაროს პირობებში სახელმწიფო რაც შეიძლება მინიმალურად ყრუება ეკონომიკის მართვა და რეგულირებაში, მაგრამ გარდაიხილეთ აქრისთვის ეკონომიკის მთელ რიგ თავისებურებათა გამო საჭირო ხდება თვითმმართველობის პრინციპების დამკვიდრების პარალელურად ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირება და მართვა.

აუდიტორული საქმიანობის ბალანსი დღეს მოიცავს ქვეყნის ბიზნესის მიმწველოვან ნაწილს, პრაქტიკულად ყველა მსხვილ სოციალურად მნიშვნელოვან ეკონომიკურ სუბიექტებს, რაც უდავოდ იმაზე მეტყველებს, რომ საქართველოში მიმდინარე აუდიტის რეფორმა სწორი კურსით მიმდინარეობს. წინა წლებთან შედარებით აუდიტორული საქმიანობაში შეინიშნება აუდიტორული ბალანსის ათვისების რევოლუციური ხარისხობრივი, ისე როგორც იმის მიხედვით, რომელიც უნდა იყოს აუდიტორული ბალანსის ათვისების ზრდის ტენდენცია. ამასთანავე, იკვეთება სერიოზული და საფრთხილო სტრუქტურული ცვლილებები, იხვეწება აუდიტორთა ექსპერტიზა, განიხილება მომსახურების ახალი სახეები, გამოიკვეთა მსხვილი აუდიტორი ფირმების ჩამოყალიბებისაკენ მიწვევა, აშკარაა აუდიტორული ინდუსტრიის წამოყალიბების ნიშნები. ყოველივე ამას ხელს უწყობს ის ნაბიჯები, რომლებიც გადადგმული იქნა საზოგადოებრივი უზრუნველყოფის, აუდიტის პროპაგანდის გაუმჯობესების თვალსაზრისით, მეწარმეების ამ საქმიანობისადმი სოციალურ-ფსიქოლოგიური მოდერნიზაციის დახვეწის და აუდიტორული საქმიანობის კულტურის ამაღლების მიზნით, დღეს საქართველოში მოქმედ აუდიტურ ფირმათა ერთი ნაწილი მონოპოლიზაციიდან პოლიტიკურ კომპანიებზე გარდასვლამდე და პრაქტიკულად მათ უნარი აქვთ ეკონომიკური სუბიექტების საკუთრების ფორმის განსწავლავდნენ ყველა სახეობის აუდიტის ჩატარონ იმ მოთხოვნების დაცვით, რასაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები ითვალისწინებენ. ამასთანავე, ორგანიზაცია გაუქმონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების სრულ დაცვას, სრულყოფილად მოამზადონ საწარმოებისა და ბანკების ფინანსური მდგომარეობის ანალიზი, გასწავლონ წესილობითი და ზეპირი კონსულტაციები ბუღალტრული აღრიცხვის, დაბეგურის, ეკონომიკური სუბიექტის რეკონსტრუქციის საკითხებზე, ისტრატეგულ და ფინანსურ კონსალტინგზე, დღეს აუდიტურ ფირმათა დიდი ნაწილი მაღალი დონის მომსახურებას ეწევა შესაქმნოთ (აქციონერთა) უფლებათა დაცვის კონტროლის განხორციელების, დონორების მოსამსახურებლად, ბიზნესის (აქციონების) შესაფასებლად, საწარმოს ქონების საბაზრო ღირებულების განსაზღვრავად, ძირითადი საშუალებების შეფასება-გადასაფასებლად კომერციული და საბიუჯეტო ორგანიზაციების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კომპლექსური ანალიზისათვის განსახორციელებლად და სხვა. დაბეგურებით შეიძლება ითქვას, რომ საქართველოში ისეთი აუდიტორი ფირმები ფუნქციონირებენ, რომლებსაც დაუჯეროდათ დიდი გამოცდილება მსხვილი სამრეწველო და კომერციული სტრუქტურების აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების მიხედვით ჩატარებაზე; მათ შორის, სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი საწარმოებში, ასევე სასაფარდო ცნობილ უნიტარულ საწარმოებში, ბანკში, სააქციო და სადასავლეთო საზოგადოებებში, საინვესტიციო ინსტიტუტებში და არასამთავრობო საქონის ფონდებში. აღსანიშნავია ისიც, რომ თუ ადრე მეწარმე აუდიტორულ მომსახურებაზე ერთგვარად ხელშეწყობდას აფორმებდა, იგი გრძელვადიანმა ე.წ. გენერალურმა ხელშეწყობამ შეცვალა. მეწარმე სწორად შეაფასა ჩატარებული აუდიტის შედეგები და მისი უპირატესობა როგორც თავისთვის, ისე აუდიტორი ფირმისთვის, თუნდაც იმიტომ, რომ აუდიტორი ფირმა წლების განმავლობაში აუდიტის ჩატარებისას უკეთ ეცნობა დამკვეთის საქმიანობას, რაც განაპირობებს სამუშაოს ოპერატიულობას და შედეგიანობას და ყოველგვარი გაუგებრობის თავიდან აცილებას და ხარჯების შემცირებას. აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკა ცხადყოფს ასეთი ხელშეწყობების უპირატესობას, რადგან იგი ხელსაყრელია აუდიტორისათვისაც, რომელსაც წლების განმავლობაში საშუალება აქვს შეისწავლოს დამკვეთის საქმიანობა და დამპირავებისთვისაც, რომელიც აუდიტ-

რისგან იღებს მისი საქმიანობის სრულყოფილ, მაღალკვალიფიციულ შეფასებას და საჯაროების შემოხვევაში კვალიფიციურ კონსულტაციას და დახმარებას. მეწარმისა და აუდიტორის ასეთი დამოკიდებულება წინაპირობაა იმისა, რომ უახლოეს პერიოდში ქართველი აუდიტორები სერიოზულ წინააღმდეგობას გაუწევენ უცხოელი აუდიტორების მიერ ქართული აუდიტორული ბაზრის ექსპანსიას.

აუდიტორული საქმიანობის დამახასიათებელი მანევრებლებიდან ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია გაიწეული აუდიტორული საქმიანობის მოცულობის ყოველწლიური ზრდა. 2002 წელს აუდიტორული საქმიანობამ ქვეყანაში მოიცავა 5714 საწარმო და ორგანიზაცია, ანუ წინა წელთან შედარებით იგი 8,6% გაიზარდა. ამ საშუალოდან 91,2% აუდიტურ ფირმების მიერ არის შესრულებული. ეს მანევრებლები საგრძნობლად ადგმატება წინა წლების ამავ მანევრებლებს, რაც იმაზე მიგვითითებს, რომ უკანასკნელ წლებში აუდიტორული საქმიანობა განუხრებლად იზრდება. ამავ პერიოდში აშკარად იკვეთება აუდიტორულ ბაზარზე თბილისის აუდიტური ფირმების და ინდივიდუალური აუდიტორების დომინანტური მდგომარეობის ტენდენცია. მთლიანად შესრულებული სამუშაოს 79,2% თბილისის აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ არის შესრულებული, ანუ რეგიონების აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების კონკურენტუნარიანობა მცირდება. ეს ძირითადად განპირობებულია იმ მდგომარეობით, რომ დღევანდელი ეკონომიკის წამყვანი დარგები ძირითადად დედაქალაქშია განლაგებული, ხოლო რეგიონებისათვის ტრადიციული მძაბრელები ეკონომიკური სტრუქტურები ჯერ-ჯერობით არ ფუნქციონირებს. თუ დავერბინებთ იმასაც, რომ თბილისში განლაგებულ სოციალურ სათაურ აუდიტორ ფირმას ფილიალები აქვს გახსნილი რაიონებში, უნდა გამოირიცხოს „ეკრტის“ მხრიდან ექსპანსია.

წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხვედრითი წილი შესრულებული სამუშაოების მთლიან მოცულობაში ყოველწლიურად იზრდება და საშუალოდ, მთლიან სამუშაოს ნახევარზე მეტს მოიცავს (მ.შ. სავალდებულო აუდიტს 54%). თუ რეგიონალურ ჭრილში გაეანალიზებთ, თბილისის აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ შესრულებული მთლიანი სამუშაოს მოცულობაში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორულ შემოწმებას მხოლოდ 55,3% უკავია, ხოლო რეგიონებში - 67,8%, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ რეგიონის აუდიტორები (აუდიტური ფირმები) ძირითადად ფინანსური ანგარიშგების აუდიტით არიან დაკავებული. საკულისხმოა ის ფაქტი, რომ წინა წლების შესავლად, გრძელდება საერთო მოცულობაში სავალდებულო აუდიტის ხვედრითი წილის შემცირების ტენდენცია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმებისას და ამ შემცირების მანევრებლებმა 2002 წელს წინა წელთან შედარებით 3% მიაღწია. 2002 წელს აუდიტური ფირმების მიერ შესრულებული სავალდებულო აუდიტორული შემოწმების ხვედრითი წილი საერთო მოცულობაში შეადგენს 87,3%, საინიციატივო ფინანსური აუდიტის კი 95,5%, ეს მაშინ, როდესაც დანარჩენი 4,5% ინდივიდუალურ აუდიტორსე მიიღის. აღნიშნული მონაცემები 2001 წელთან შედარებით შეიცვალა, თუ 2001 წელს საინიციატივო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი მთლიანად (100%) განხორციელებული იყო აუდიტური ფირმების მიერ, 2002 წელს 4,5% აუდიტორული მომსახურება ინდივიდუალურმა აუდიტორებმა განახორციელეს.

ყოველწლიურად იცვლება აუდიტორული მომსახურების სტრუქტურაც და იგი მოცულობის ზრდით ხასიათდება. კერძოდ, თუ 2001 წელს ქონების შეფასება 12,7% შეადგენდა, იგი 2002 წელს 18,0% გაიზარდა, გაწეულმა კონსულტაციებმა 43,2% შეადგინა, რაც 0,2% მეტია წინა წელთან შედარებით, სხვა დანარჩენი მომსახურება 34,3%-დან გაიზარდა 38,5%-მდე.

განსხვავებული სტრუქტურისაა შემოღნიშნული მომსახურების სახეები როგორც ფილიპისის, ისე რეგიონების ჭრილში. თბილისის აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ შესრულებულ აუდიტორულ მომსახურებაში ქონების შეფასებას თითქმის იგივე ხვედრითი წილი უკავია (17%), როგორც მთლიანად საქართველოს მასშტაბის ამ მანევრებლებს. სამაგიეროდ, აქ მაღალია საკონსულტაციო მომსახურების ხვედრითი წილი (43,4%) და სხვა მომსახურებისაც (39,4%). საკულისხმოა, რომ ამ სახის მომსახურებაში ყოველწლიურად იზრდება მანქანებისა და ქონების შეფასების მომსახურება.

რეგიონებში შეინიშნება ქონების შეფასების აუდიტის ზრდის (59,1%) ტენდენცია, თუმცა არც საკონსულტაციო მომსახურება ჩამორჩება (37,6%) და თანდათანობით უახლოვდება თბილისის აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების განხორციელებულ მომსახურებას.

საინტერესოა გაწეული აუდიტორული მომსახურების სტრუქტურა სექტორების მიხედვით, როგორც წესი, ძირითადი სამუშაოების - 74,4% განხორციელებულია კერძო სექტორში, რაც უდავოდ კერძო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის აღმინისტრირების მითხოვნიერ არის განპირობებული. ამ მანევრებლებში უფრო საინტერესოა ის დარჩენილი 25,6%, რომელიც სახელმწიფო სექტორის საწარმოებსე მოდის, რომელთაც არ ევალებათ კანონმდებლობით საეიდლებული აუდიტის ჩატარება.

ისმის კითხვა - ნიშნავს თუ არა ეს ცალსახად იმას, რომ სახელმწიფო სექტორის სტრუქტურები ისეთ დონესა ორგანიზებული, რომ მათ სწორად აღიქმეს აუდიტის ყუნქციათ და ნებაყოფლობით, ხელშეკრულების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების შესაძრეზებლად იწვევენ გარე აუდიტორებს. საქმე ის არის, რომ სტატისტიკური ანგარიშგების ფორმაში, სადაც სექტორების მიხედვით არის დაყოფილი გაწეული აუდიტორული მომსახურება, ცალ-ცალკე აღარ ჩანს კონკრეტულად რა სახის მომსახურება გაეწიათ ამ სექტორის საწარმოებს და ამიტომ ამ საკითხზე დეტალური ციფრობრივი მონაცემების მოტანა შეუძლებელია. მეორე მხრივ, სტატისტიკური ანგარიშგების გამოკვლევის დროს, როდესაც ეველა სტრუქტურის გრაფის ანალიზი ტარდება, სოფჯერ ჩათლად ჩანს, რომ ამ გრაფაში აუცილებლად შედის სახელმწიფო სექტორის საწარმოთათვის შესრულებული ქონების შეფასების სამუშაოები და საკონსულტაციო მომსახურებაც, ამიტომ, უნდა ეოგულისხმობთ, რომ სახელმწიფო სექტორის საწარმოთათვის შესრულებული სამუშაოების 25,6%-ში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის გარდა შემოსხენებული მომსახურებაც განხორციელებულია.

ეველებადობით ხასიათდება გაწეული აუდიტორული საქმიანობა გკონომიკის სფეროების მიხედვით. თუ წინა წლებში მატერიალური წარმოების სფეროში გაწეული მომსახურების დაციემის ტენდენცია შემინეოლა: 1999წ. - 85%, 2000წ. - 73,5% და 2001 წ. - 46,2%; 2002 წ. ამ მაჩვენებელმა 56,5% შეადგინა. ინელია, ამ ტენდენციას რაიმე ახსნა მიეკეთ შშრალი სტატისტიკური ციფრებით, დამატებითი გამოკვლევის გარეშე. მით უფრო, გამორიცხულია ფორმის შეესებაში შეცდომის დაშება, ეინაიდან სტატისტიკური ანგარიშგების ფორმაში ეოველთების მითითებული იყო, რომ ეატრობის სფეროში მყოფი ამ ხნის მანძილზე ეკონომიკის დარგების კლასიფიკატორის მიხედვით საწარმოო სფეროში იყო გათვალისწინებული. ამიტომ, როგორც წესი, აქ გამორიცხული უნდა იყოს ამ დარგის არასწორი მიეუთნებით გამოწეული შეცდომები ანგარიშგების ფორმაში, ეინაიდან დღეს მეტი წილი შესესისა სწორედ ამ სფეროს ემსახურება.

ყოველწლიურად სხედასხევა სურათს იძლეეა აუდიტური ფირმების დაჯგუფება რიგი ეკონომიკური მანევენებლების მიხედვით. ეს მაჩვენებლებია: „აუდიტორული პროდუქცია“, ფირმების სიდიდის ევალობაზე შრომის მწარმოებლობის დინამიკა, მომუშაეუთა რიცხოენობა. ეს მონაცემები 2002 წელს შემდეგი მანევენებლებით ხასიათდება:

№	შესრულებული სამუშაოს მოცულობა (ათ.ლარი)	ფირმების რიცხ.	%	შომუშაეუთა რიცხ.	%	შესრულ.სამ მოცულობა (ლარი)	%	სამუშაოს რიცხოენობა მომეშაეუთა
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	5-მდე	48	39,4	115	18,6	94461	1,5	821,4
2.	5-დან 10-მდე	24	19,8	103	16,7	175549	2,7	1704,4
3.	10-დან 20-მდე	15	12,5	67	10,9	234822	3,6	3504,8
4.	20-დან 30-მდე	4	3,3	15	2,4	89608	1,4	5973,9
5.	30-დან 40-მდე	3	2,3	21	3,4	100655	1,6	4793,1

6.	40-დან 50-მდე	1	0,8	3	0,5	44355	0,7	14785,0
7.	50-დან 60-მდე	3	2,3	16	2,6	159323	2,5	9958,0
8.	60-დან 70-მდე	1	0,8	4	0,6	65100	1,0	16275,0
9.	70-დან 80-მდე	-	-	-	-	-	-	-
10.	80-დან ზევით	23	18,8	273	44,3	5504654	85,0	20163,6
მათ შორის:								
	80-დან 100-მდე	6	4,9	57	9,2	539719	8,3	9468,8
	100-დან 150-მდე	7	5,8	61	9,9	887614	13,7	14551,0
	150-დან 200-მდე	2	1,6	9	1,5	325120	5,0	36124,4
	200-დან 500-მდე	6	4,9	96	15,6	1763849	27,3	18373,4
	500-დან ზევით	2		50	8,1	1988352	30,7	39767,0

შენიშვნა: ცხრილში არ არის შეტანილი იმ აუდიტური ფირმების მიაჩვენებლები, რომლებიც საჭიროებენ მათში ასახული მონაცემების დასუსტებას.

მოცემული მაჩვენებლების განსოგადება საშუალებას იძლევა გამოყოფილი იქნეს ხელშესახები მაჩვენებელი. პირველ რიგში, საგულისხმოა, რომ ყოველწლიურად ისეთ ფირმათა რაოდენობა, რომელთა სამუშაო 80,0 ათას ლარს აღემატება და რომლებიც აუდიტორული ბაზრის „ამინდს“ კმინან და ნამდვილად პრესტიჟულ აუდიტურ ფირმებად ითვლებიან (სადაც მომუშავე აუდიტორების რიცხვი ერთ ათეულს აღემატება). ყოველწლიურად იზრდება და მათმა რიცხვმა 2003 წლის 1 იანვრისათვის 23 შეადგინა მაშინ, როდესაც წლის დასაწყისისათვის ასეთი ფირმა მხოლოდ 20 იყო. ამ ფირმებსუ მოდის მოლო-ანად ქვეყანაში შესრულებული სამუშაოების 85% და დასაქმებულ მუშაკთა 44,3%. თუ 2002 წლის დასაწყისისათვის მხოლოდ ერთი ფირმა (შპს „ჯი-სი-ჯი“) არსებობდა, რომლის წლიურად შესრულებული სამუშაოს მოცულობა (1407 ათას ლარს) ჭარბობდა 500 ათას ლარს, ასეთი მოცულობის ახალი ფირმა გაჩნდა წლის ბოლოს „იუბისი ინტერნეშენლის“ სახით. ამ ფირმის შესრულებული სამუშაოს ღირებულებამ 660,9 ათას მიაღწია. ამასთან ერთად, აუდიტური ფირმების წლიური შემოსავალი, რომელთაც 80-100 ათას ლარს არ აღემატებოდა, საგრძნობლად გაიზარდა და საშუალოდ 100-200 ათასი ლარი შეადგინა, ანუ აუდიტორული ბაზრის „ლოდერ“ ფირმებს ყოველწლიურად ახალი ფირმები ემატება. ფირმების მიერ შესრულებული სამუშაოების მოცულობის ზრდის პარალელურად იზრდება სამუშაოს მოცულობა ფირმაში დასაქმებულ ერთ მომუშავესე. ნიშანიბობლივია, რომ მისხილ აუდიტურ ფირმებში გაცილებით მაღალია შრომის ნაყოფიერება და რაც მთავარია, ეს ტენდენცია გრძელდება. ამას ადასტურებს შემდეგი: თუ 2000 წელს ეს მაჩვენებელი 6454 ლარს შეადგენდა, 2001 წელს 9818 ლარს, ხოლო 2002 წელს საშუალო მაჩვენებელი 10463 ლარს მიაღწია. ზემოაღნიშნული კანონზომიერება საქართველოს აუდიტური ფირმების საქმიანობაში წინა წლებშიც აღინიშნებოდა, რაც უდავოდ იმაზე მიანიშნებს, რომ აუდიტური ფირმების სამუშაოს მოცულობის ზრდის კეალობასე მათი შრომის მწარმოებლობაც იზრდება.

ამ მონაცემების ანალიზით შეიძლება დაეძინოთ, რომ უკუქცევიით ხასიათი მიიღო აუდიტური ფირმების მნიშვნელოვანი ხარისხობრივი ეკონომიკური მაჩვენებლების, შრომის მწარმოებლობის ზრდამ და რაც მთავარია, სამუშაოთა მოცულობის კონცენტრაცია მისხილ აუდიტურ ფირმებში. აგრეთვე შეინიშნება, რომ აუდიტური ფირმების რეტირინგის სტრუქტურა, რომელიც მხოლოდ შესრულებულ სამუშაოთა ღირებულების მიაჩვენებელსე არის დამყარებული, სისტემატურად იცვლება, რადგან დროთა განმავლობაში ფირმები ეუფლებიან ახალ საქმიანობას, იხევება მათი საქმიანობის სფერო, მაღლდება ფირმებში დასაქმებულ აუდიტორთა პროფესიული დონე. ყოველივე ეს განაპირობებს ამ საქმიანობის სტაბილურობას და რეკუტაციას. საქართველოში აუდიტორული მომსახურება რამდენიმე წელს ითვლის. თუ წარსულის შედეგებს გაეაანალიზებთ, შეიძლება ითქვას, რომ ჩვენს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობა გეგმავომიერად ეითარდება, რასაც ზემოთ მოყვანილი მონაცემები უცხადყოფს. ბასარსე მოქმედი აუდიტური ფირმები, რომელთა საქმიანობის მახასიათებლები მეტად განსხვავებულია მათ მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის მასე-

ნებელზე, ხელს უწყობს აუდიტორულ ბაზარზე ე.წ. „მოღების კანონმდებელი“ აუდიტორი ყირმების ჯგუფების ჩამოყალიბებას, რომლებიც სერიოზულ კონკურენციას უწევენ უკ-ხოვრ აუდიტურ და საკონსულტაციო ფირმებს ბაზრის ათვისებაში და ბრძოლაში გა-მარჯვების მისაღწევად ცდილობენ ამაღლონ ფირმაში დასაქმებულ აუდიტორთა პრაფე-სიული დონე და საიმედო პარტნიორის სახელი დაიმკვიდრონ. ყოველივე ეს მათ სამუშაო-ბას აძლევს მთიწილი და მკვეთები და ამის კვალობაზე გასარდონ თანამშრომელთა და-საქმებითი სამუშაოს მოცულობა. აუდიტორი ფირმების მიერ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოში წარმოდგენილი ყოველწლიური სტატისტიკური ანგარიშების მიხედვით შეიძლება ძირითადად განისაზღვროს იმ აუდიტორი ფირმების რეიტინგი, რომელთა მიერ შესრულე-ბული სამუშაოების მოცულობა (დღე-ს გარეშე) აღემატება 80 ათას ლარს, თუმცა მხო-ლოდ ამ მონაცემების საფუძველზე არ შეიძლება გამოტანილი იქნეს დასკვნა ამ ფირმების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხარისხიანობაზე, რადგან იგი მხოლოდ შესრულებული სამუშაოს მოცულობას, ფირმაში დასაქმებულ მუშაკთა რიცხოვნობას და სამუშაოს მო-ცულობას ერთ მუშაკზე გაანგარიშებით განსაზღვრავს. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ ამ მონაცემების რეალუბის გადამოწმება არ ნატარებულა, რის აუცილებლობასაც სოციურთი მონაცემები თხოულობს. ქვემოთ წარმოდგენილია ასეთი 20 აუდიტორი ფირმის მისვენებლები:

№	ფირმის დასახელება	შესრულ- სამუშაო- ები (ათასი ლარი)	დასაქმ- რიცხვი	სამუშაოს მოცულობა ერთ მუშაკზე (ლარებში)
1	2	3	4	5
1	შპს ჯი-სი-ჯი აუდიტი	1327,5	28	47410
2	შპს „თუბისი ინტერნეიშენალი“	660,9	22	30040
3	შპს „საქრთველოს აუდიტორული კორპორა- ცია“	425,4	30	14180
4	შპს „ეკონომიკა აუდიტი“	306,8	15	20455
5	შპს „საკონსულტაციო ჯგუფი ალექსანდრე“	298,4	23	12974
6	შპს „კაიკასბიზნესაუდიტი“	274,5	6	45742
7	შპს „ჯი-ეს-ეს“ აუდიტი	241,6	15	16107
8	შპს „საბი“	217,2	7	31026
9	შპს „აუდიტ-ინფორმი“	163,3	5	32668
10	შპს „მრჩეველი“	161,8	4	40445
11	შპს „რანგი“	148,9	4	37235
12	შპს „საქ. აუდიტორული და საკონსულტაცი- ოკომპანია“	148,6	5	29710
13	შპს „აუდიტი და ფინანსური კონსალტინგი“	145,0	12	12085
14	შპს აუდიტორული და საკონსულტაციო სამსახური „მედიატორი“	137,2	10	13719
15	შპს „ეკონსაუდი“	103,8	6	17300
16	შპს აუდიტორული კონცერნი „კოდონისა“	103,4	12	8617
17	შპს „თბილისის მენეჯერები და კონსულტან- ტები“	100,7	12	8393
18	შპს „აუდიტკონსალტინგკორპორაციი“	95,3	5	19062
19	შპს „ეგრის-აუდიტი“	93,3	20	4665
20	შპს „აუდიტ-2000“	91,8	2	45923

ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ წარმოდგენილი მსგავსი მონაცემები აუდიტორ ყირმებთან შედარებით უფრო მოკრძალებულია, რადგან აღნიშნულ სამუშაოს ეს პირები

ერთპიროვნულად ახორციელებენ, თუმცა ზოგიერთი მათგანის საქმიანობა საკმაოდ უსამართლოა.

როდესაც აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების დასაქმების საკითხი იხილება, სამთავრობო ორგანიზაციის წარმომადგენლებს (ხშირად აუდიტორსაც კი) ეჭვი აქვთ აუდიტორთა კორუფციის ასეთი მოცულობით არსებობასზე. ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია იმის განსაზღვრა, რამდენი აუდიტორი სტირდება ქვეყანას. როგორც წესი, რაოდენობა განისაზღვრება ქვეყანაში იმ საწარმოთა და ორგანიზაციათა რაოდენობით, რომლებიც საეკონომიკური აუდიტის ექვემდებარებიან და ფუნქციონირებენ, უფარდებენ ერთი აუდიტორის მიახლოებით (შესაძლებელია) წლიურ დატვირთვას. თუ ამ კრიტერიუმებით ეიხელმძღვანელებთ, ქვეყანაში აუდიტორული მომსახურების ოპტიმალური მოთხოვნილების დაკმაყოფილებისათვის საჭიროა 2300-2500 აუდიტორსე მეტი. სტატისტიკური მონაცემებით, სამეურნეო ანგარიშზე მყოფ მოქმედ საწარმოთა და ორგანიზაციათა რიცხვი დაახლოებით 28 ათას ალწევს. თუ გაითვალისწინებთ იმას, რომ აუდიტორული შემოსულობა, როგორც წესი, ეწეობა წელიწადში ერთხელ, ხოლო აუდიტორის ოპტიმალური დატვირთვა (კონსულტაციები, ექსპერტიზა, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი), დაახლოებით ათ სამეურნეო ობიექტამდე განისაზღვრება, გამოდის, რომ აუდიტორული სამსახური ჯერობით არ აკმაყოფილებს მოთხოვნებს. ეს შეუსაბამობა იმის გამო არ იწინას თვის, რომ აუდიტორული მომსახურება ჯერ კიდევ კანონით განსაზღვრულ ყაღდებში არ ხორციელდება, რადგან მის აუცილებლობას ეერ გრძნობს აუდიტორული მომსახურების ნარდვილი დამკვეთი. დამკვეთს ბოლომდე არა აქვს აღქმული აუდიტის საჭიროება, ვერ გაუგია რა შედეგი შეიძლება მოაქვს აუდიტის არასრულყოფიან ჩატარებას ან საერთოდ, ჩაუტარებლობას. ამას ხელს უწყობს სავადასახადო სამსახურის ზოგიერთი მუშაი, რომლებიც არ იცავენ აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის და ეკონომიკური სუბიექტებიდან წლიურ ანგარიშგებას ეღბულობენ აუდიტორული დასკვნის გარეშე. ყოველივე ეს დღის წესრიგში აყენებს ამოცანას, არა მარტო აღესარდოთ აუდიტორები და ჩამოუყვადიბოთ პროფესიული წევრები, არამედ ეს წევრები და წესები დაეაქმიედროთ თვით დამკვეთშიც და რაც მთავარია, მიუღწევით, კანონით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს დაცვის საეკონომიკური აუდიტის ჩატარებასე. ეს კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ როგორც აუდიტური ფირმები, ისე ინდივიდუალური აუდიტორები მუდმივად უნდა სრულად აუნენ საკუთარი იმიჯის დაცვასა და გამდიერებასე, მით უფრო, რომ მათი ბასარსე არსებობის პერიოდი საკმაოდ ხანმოკლეა და პოზიციებიც ბოლომდე არ არის გამყარებული.

დღეს აუდიტორულ საქმიანობაში გარკვეული გამოცდილება დაგროვდა და არის საშუალება გააანალიზოთ ამ დარგის როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი მხარეები, მისი სუბიექტური თუ ობიექტური მიხედვით, ემისჯელოთ იმ ფაქტორებსე და პრობლემებსე, რომლებიც ხელს უშლის აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფას და ფორმირებას, დაესახოთ მისი განვითარების კერსაქტიული ღონისძიებები და მოელი ძალისხმევა მოახსაროთ მათი შესრულების უზრუნველყოფას. აქამდე ამ მიმართებით გატარებული ღონისძიებებით მიღწეული მონაცემები არ იძლევა საურველ შედეგს, ამასთან, აუცილებელია წარმატებით მიღწეული შედეგის კიდევ უფრო განმტკიცება, შენარუნება და დასახული ღონისძიებების სარეალიზაციოდ დამატებითი შესაბამისი მექანიზმისა და პროგრამების შემუშავება, მათი მიზანია: ერთი მხრივ, არსებული გამოცდილებისა და უპირატესობის შენარუნება, მეორე მხრივ, მისი მასშტაბებისა და ფუნქციონირების პერიმეტრების აღატაცია საბასრო ეკონომიკის პირობებთან.

ყოველივე ეს მარტივად მოსაგვარებელი არ არის, რადგან იგი როგორც ტექნიკური ისე კონცეპტუალური მნიშვნელობისაა და არსებული პრობლემების მოგვარების რეალურ ბერეტს წარმოადგენს, რომლის რეალიზაცია სპეციფიკურ ეფექტს მოახდენს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის შემდგომ სრულყოფასე. ასეა მთავარია, დამკვეთრებულმა პოსტიურმა ტენდენციამ და დამატებით შემუშავებულმა ღონისძიებებმა აუდიტორულ საქმიანობას ახალი დინამიზმი შესინოს, რაც ამ სფეროს საქმიანობას თანდათანობით, ყოველივე მიიყვანს განვითარებად საბასრო ეკონომიკის მოთხოვნებთან.

ობიექტურად თუ შეეფასებთ ანეკლად კერიოდს, საქართველოში მიმდინარე პროცესების გათვალისწინებით, აუდიტის ჩამოყალიბებისა და მისი მიზნების რეალიზაციის პროცესი სრულყოფილად ხორციელდება. რაც შეეხება მის მომავალს, აღბათ უახლოესი

რამდენიმე წლის მანძილზე უნდა ველოდოთ ამ საქმიანობაში საინტერესო ძვრებს და რადიკალურ ცვლილებებს. პირველ რიგში, მოსალოდნელია აუდიტით დასაქმებულ პირობა რიცხოვნობის ზრდა, რომელთა მნიშვნელოვან ნაწილს ახლებურად მოაწროვენ ახალგაზრდები, აუდიტის სფეროს პროფესიონალები შეადგენენ, მათ სპეციალური განათლება ექნებათ მიღებული როგორც საქართველოში, ისე უცხოეთში. რადიკალურად შეიცვლება აუდიტორთა სწავლებისა და მომზადების სისტემა. სწავლების პროგრამებში უმთავრესი ყურადღება დაეთმობა ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, გამაკრებლისა და დაიხვეწება აუდიტორთა ატესტაციის პირობები და პროგრამები. აუდიტორული საქმიანობის განვითარების პერსპექტივასე დადებით გაეყვანება მოახდენს იმ საწარმოების ამოქმედება, რომლებიც დღეს არ ფუნქციონირებენ, აგრეთვე ამ საწარმოებში უცხოელი ინვესტორების მოზიდვა. რადიკალურად შეიცვლება აუდიტორთა და დამკვეთის შორის დამოკიდებულება, ყოველივე ეს კი იმაზე მეტყველებს, რომ სიმომის (ცენტრის აუდიტის დაფორმებისთანა დაკავშირებულ საკითხებზე თვისობრივად შეიცვლება და ეკონომიკის ჩამოყალიბებული დარგების ტიპური ამოცანების გადაჭრისა და მომსახურების ხარისხის ამაღლებაზე გადავა. ყოველივე ეს იმაზე მეტყველებს, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა არ ნაიმორება იმ ტენდენციას, რომელიც თანამედროვე მსოფლიოში ასე თვალსაჩინოდ ვითარდება აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფისათვის.

საბაზრო ეკონომიკის სფეროში ცივილიზებული ქვეყნების გამოცდილებით ვრწმუნდებით, რომ გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში აუცილებელია აუდიტის ეროვნული კონცეფციის შემუშავება. კონცეფციაში ასახული უნდა იქნეს ყველა ის ფუნქციონირება და რეგულაცია, რომლებიც საფუძვლად დაედება საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ეროვნული სისტემის ფორმირების სრულყოფას, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აუცილებელ დანერგვას, ამავე დროს იგი უნდა შეესაბამებოდეს ადგილობრივი და საერთაშორისო ანალოგების შედარებითი ანალიზის საფუძველზე შედგენილ დოკუმენტს. ეს კონცეფცია გათვლილი უნდა იქნეს რამდენიმე წელზე და ამ საქმიანობის რეგულირების ფუნდამენტური ბაზა რომ გახდეს, მასზე უნდა იქნეს დაფუძნებული აუდიტის ყველა საკონომიკური და ნორმატიული აქტი, მხოლოდ ასე შეიძლება იქნეს მიღწეულ ამ დარგის განვითარება.

კონცეფციის მომზადების დროს, აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფის ხელისშემშლელი მიზეზების აღმოსაფხვრელი ღონისძიებების დასახელებთან ერთად გაათავალისწინებელია საქართველოში ამჟამად მიმდინარე პოლიტიკურ-ეკონომიკური პროცესები და მისი რეალიზაციით მიღებული შედეგები, რადგან ამ პროცესების გარეშე დღევანდელი დაუსრულებელი სახით ჩამოყალიბებული აუდიტორული ბაზრის მონაცემებზე კონცეფციის შედგენა არ მოგვეცემს დასახულ შედეგს. დღეს, როდესაც ნათლად ისახება ამ სფეროს თვისობრივად გარდარების, საქმიანობის მოცულობის და ამ სფეროში დასაქმებულ პირობა რიცხოვნობივად ზრდის და რაც მთავარია, აუდიტის ხარისხის ამაღლების ტენდენცია, კონცეფციის შედგენისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ აუდიტორული საქმიანობის განვითარების პერსპექტივასე დადებით გაეყვანება იქონიებს შემდეგი ფაქტორები:

1. საქართველოს სტრატეგიული კვლევისა და განვითარების ცენტრის მონაცემებით, საქართველოში ამჟამად ეკონომიკის კონკურენტუნარიანობა ძალიან დაბალია და იგი მსოფლიოს ექსპორტში წილის მიხედვით 114-137-ე ადგილზე იყოფს, შიდა პროდუქტების წარმოების წილის მიხედვით კი 126-144-ე ადგილზეა, მაგრამ როგორც ამ ცენტრის, ისე მსოფლიოს მსგავსი ინსტიტუტების ექსპერტების საერთო აღიარებით, საქართველოს ყველა პირობა გააჩნია დამოუკიდებელი ეკონომიკური ქმედითუნარიანობისათვის, ეს კი იმაზე მეტყველებს, რომ ამ პოტენციალის ამოქმედების შემდეგ საქართველო მღელვროს ეროვნული მოწინავე ქვეყანა გახდეს მსოფლიოში ეკონომიკის განვითარების დონის მიხედვით, სწორედ ამაზე მეტყველებს ქვემოთ მოყვანილი ქვეყნის რესურსული პოტენციალი და ეკონომიკაში მიმდინარე და მომავალი ცვლილებები;

2. საქართველოს გეოპოლიტიკური მდგომარეობა, როგორც წყნი ქვეყნის ერთ-ერთი უმარშენდლოვანესი სტრატეგიული რესურსი, ხელსაყრელ პირობებს ქმნის აუდიტორული საქმიანობის გააქტიურებისათვის. ამას მოწმობს საქართველოში „ტრასეკას“, ნავთობის ტრანსპორტის განხორციელების და „დიდი აბრეშუმის გზის“ პროექტები, რასაც შედეგად ახალ ეკონომიკურ სივრცეში ადგილობრივ მწარმოება ეფექტური შესვლა, დამკვიდრება,

უცხოელ ინვესტორთა მოდინება მოჰყვება, რაც თავის მხრივ, აუდიტორულ მომსახურებასაც გულისხმობს;

3. უცხოელი ინვესტორების მოზიდვის უდევსი როლი ენიჭება ქვეყნის ეკონომიკური კრიზისიდან გამოყვანისა და გლობალური განვითარების პროცესში წართვას, აქედან გა- მომდინარე, საინვესტიციო კლიმატის მნიშვნელოვან დღეს ერთ-ერთ ყველაზე აქტიურ ფა- ლორს და მტკივნეულ თემებს წარმოადგენს. ამ პრობლემების გამოკვლევებით არაკეთილ ფა- ლორებსა და ინტერესებს უფრო დადგინდება მრავალი პრობლემა, რომლებიც აფერხებენ ინვეს- ტიციების მოზიდვას. მ.შ. ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია ქვეყანაში არსებული ტრადიციით საინვესტიციო კლიმატის შეუფასებლობა. ამჟამად საქართველო საერთაშორისო სარბიულზე რეკლამირებით არ არის, არ გააჩნია უცხოელი ინვესტორებისათვის გათვლილი საინტერესო საიტი, ხადაც წარმომენილი იქნება საქართველოში არსებული და შექმნილი პირობები, ეს იმ დროს, როდესაც ასეთი საიტი პრაქტიკულად ყველა იმ ქვეყ- ანას აქვს, რომელიც ისოლაციონიზმის გზაზე არ დგას. სრულყოფილი სარეკლამო სერ- ვისის შექმნა საბაზრო ეკონომიკაში აუცილებელი მოთხოვნაა და იმაზე, რამდენად დროულად და საქმის ცოდნით მოუკიდებიან ამ სერიოზულ საქმეს, ბევრად და დასკოდე- ბული საბაზრო ინფრასტრუქტურის განვითარება, ქვეყნის საინვესტიციო პირობების დადებითი მხარეთა უპირატესობის წარმოჩენა, რათა კიდევ უფრო მიმზიდვით გააძლი- რდეს ქვეყანა უცხოელი ინვესტორებისათვის. ეს უდავოდ დიდ გაელენას მოახდენს იმ სა- წარმოების ამოქმედებაზე (ან ახალი საწარმოების შექმნაზე), რომლებიც დღეს სხვადასხვა მიზეზების გამო არ ფუნქციონირებს. ამ მიმართებით პირველი ნაბიჯები უკვე გადაიდგა და შედეგებს ახლო მომავალში უნდა ველოდეთ, შედეგებიდან გამომდინარე, უდავოდ გაიხრება აუდიტორული მომსახურების არეალი, აუდიტორებისათვის შეიქმნება დამატე- ბითი სამუშაო.

აუდიტის კონცეფციის შემუშავებამდე აუცილებელია სოციურთა პრობლემატურმა სა- კითხმა ასახვა უნდა მოიყოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონში. მართალია, ამ კანონის მიღებამ მნიშვნელოვანი და აქტუალური როლი ითამაშა ქვეყანაში აუდიტის საზოგადოებასა და განვითარების საქმეში, მაგრამ დღევანდელი მოთხოვნების გათვალის- წინებით იგი ჯეროვნად ვერ ასახავს აუდიტორულ ბაზარზე ჩამოყალიბებულ კონვენქტუ- რას, რაც არსებით პროცესში ჩამორჩება საერთაშორისო გამოცდილებას და თანამედროვე რეალობას, რაც ნაწილობრივ, უკანასკნელ ხანს საქართველოში განხორციელებული რე- ფორმებით და ადრე არსებული ეკონომიკური სისტემის სრული ტრანსფორმირებით არის განპირობებული. ყოველივე ამან ნათლად წარმოაჩინა აუდიტორთა ინსტიტუტის სრულად ახლებურად გააზრების აუცილებლობა და დღის წესრიგში დააყენა თანამედროვე დირე- ბულებაზე ორიენტირებული ახალი ნორმატიული აქტის შექმნის აუცილებლობა. ამ მეტად მნიშვნელოვან ნორმატიულ დოკუმენტში შენიშვნებისა და დამატებების შეტანის კონსი- სტანტად უნდა იქნება საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ხელისუფლების წარ- მომადგენლებისა, მონაწილეობის იტემის არასამთავრობო ორგანიზაციების, სამეცნიერო წრეების, პროფესიონალი აუდიტორების და აშშ საერთაშორისო განვითარების „USIAD“- ის ექსპერტები. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მოთხოვნების ახლებურად გააზრება მიზნად ისახავს ქვეყანაში აუდიტის ცივილიზებული მეთოდების დამკვიდრებას და მის აქტივიზაციას, ამ სფეროში არსებული პრობლემების გადასაღებად მიქმნის შემუშავებას. რომლებიც დღეს ამ დარგს აკინებებს. ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ პრაქტიკამ არავის დაადასტურა ამჟამად მოქმედი კანონის სიცოცხლისუნარიანობა და ამის გამო მას მცირე მოდერნიზაცია სჭირდება და არა რადიკალური შეცვლა.

საზოგადოებრივ ცხოვრებაში მამდინარე ეკონომიკური რეფორმების თანმხლებმა პროცესებმა აუდიტორული საქმიანობის წინაშე მისი პრაქტიკულად განსახორციელებელი პროცესების მართვის საკანონმდებლი აქტებით უსრულველყოფათან ერთად აქტიურად დააყენა აუდიტის კონცეფციის შემუშავების აუცილებლობა. ამ დოკუმენტებში შეტანილი ყველა საკითხი კარგად უნდა მიესადაგოს როგორც წყნეი ქვეყნის რეალურ სინამდვილეს, ისე ცივილიზებული ქვეყნების აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკას და წესებს. წყნე ამ- კურად ვერ განვიხილავთ ყველა გადასაწყვეტ საკითხს, რადგან სპეციფიკურად განსჯას ექიმდებარება. ამ ეტაპზე წყნე ამოცანა დიდი პრობლემების მხოლოდ რამდენიმე სა- კითხის განხილვაა და ამჟამად არსებული საკითხების წარმოჩენისა და გადაჭრის პრე-

ტენსია არ გეაქვს. ქვემოთ მოყვანილი საკითხების გადაწყვეტა უდაოდ წინ გადადგმული ნაბიჯი იქნება აუდიტორული საქმიანობის შემდგომი სრულყოფისა და განვითარებისათვის. ასეთი საკითხებია:

1. აუდიტორული საქმიანობის განვითარების ამ ეტაპზე გადაუდებელ პრობლემათა შორის განსაკუთრებული სიმწვავეით გამოისრევა აუდიტორული მომსახურების სრულყოფა და მასზე კონტროლის განხორციელება, რადგან დღეს ნათლად გამოიკვეთა უხარისხო, არაკვალიფიციური აუდიტის ნატარების ტენდენციის შემთხვევები. აღნიშნული ფაქტი აუდიტორული მომსახურების მსურველთა და სახელმწიფო ორგანიზების სამართლიან შემოყობას იწვევს (რადგან ისინი გადაწყვეტილების მიღებისას ყურადღებთან აუდიტის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ დასკვნას). იგივე შეიძლება ითქვას იმ აუდიტორებზე, რომლებიც დანიტურებული არიან აუდიტორული ბაზრის განვითარებით და ამ სურვილს პრესტიჟის ამაღლებით. ყოველივე განაპირობა იმ ფაქტებმა, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნები შედგენილი იყო გარეგნული მცირე ოჯახობის საფასურის სანაცვლოდ, დამკვეთის ბუღალტრულ დოკუმენტებში ნაუხედავად ან მათი სურველ გადასინჯვის შედეგად, ასს ყოველგვარი მოთხოვნებისა და პრინციპების გაუთვალისწინებლად, ამ ე.წ. „შე აუდიტორთა“ საქმიანობა იმდენად მრავალსახოვანი გახდა, რომ იგი სურათულ საფრთხეს უქმნის აუდიტის მომსახურებას, დაბლა წვეს მის პრესტიჟს. ჩვენდა სამწუხაროდ, მიუხედავად „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მოთხოვნისა, ამ ფაქტების აღმკვეთი მექანიზმი არ არის ჩამოყალიბებული, ეს კი გარდაუვალია, რადგან მათი აუცილებლობა გამოწვეულია აუდიტორული ბაზრის ობიექტური მოთხოვნებით, ამიტომ უახლოეს მომავალში უნდა გამოაცრდეს განსაზღვრული წესრიგი საქმიანობის ამ სფეროში და დამკვიდრდნენ მხოლოდ ის კომპეტენტური სპეციალისტები, რომლებიც დააკმაყოფილებენ პროფესიონალი აუდიტორთა ეთიკის კოდექსით განსაზღვრულ მოთხოვნებს. ამიტომ თავისთავად ცხადია, დღის წესრიგში დგას ამ პრობლემის გადაწყვეტის აუცილებლობა.

ამასთან ერთად, აუცილებელია დიხვეწოს აუდიტორის დევენის ინსტიტუტი. განსაკუთრებით ეს ეხება აუდიტორის მიერ სტანდარტის დარღვევის მოტივით აღსრულ საქმეებზე შემოსულ განცხადებებს და სხვადასხვა შეტყობინებებს, რადგან სოფ შემთხვევაში ამა თუ იმ აუდიტორის მიმართ არასათანადო საფუძველზე ხორციელდება დისკვალინარული დევნის შემთხვევები, არ ხდებოდა იმის გათვალისწინება, რომ სოფ ჯერ აუდიტორის მიერ დარღვევები ძალზე უმნიშვნელო ან საერთოდ არ არის. დისკვალინარული დევნის სურულედ აღიქვა, თუნდაც შეწყვეტილი, ფსიქოლოგიურად თრგუნავს აუდიტორს, რომელიც ეთიკისინდისიერად ასრულებს თავის მოვალეობას და მძიმე დაღს ასეაჩის აუდიტორის მრავალ ყოფით თუ ორგანიზაციულ პრობლემას. ამ საკითხებზე კომპეტენტური დასკვნების გამოტანა კომისიის კომპეტენციის ფუნქციებით უნდა განისაზღვროს. ხარისხის კონტროლის განხორციელება „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მეცხრე მუხლის „ს“ პუნქტის თანახმად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციას განეკუთვნება, ამ მიზნით გათვალისწინებულია საბჭოსთან ჩამოყალიბდეს ეთიკისა და ხარისხის კონტროლის კომისია, რომელიც პირითადად დაკომლექტება თვითრეგულირებადი ორგანოსაკციების წარმომადგენლებითა და პროფესიონალი აუდიტორებთან (კომისიის 9 წევრიდან მხოლოდ 2 აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს წარმომადგენელი). კომისიის შემოაბა სამი მიმართულებით წარმმართველი პირველი – ეს იქნება აუდიტორულ ფორმებში აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის და აუდიტორის ეთიკის კოდექსის ნორმების დაცვის შემოწმება; მეორე – პრაქტიკული დახმარების მიზნით აუდიტორულ ფორმებში აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის შიდა კონტროლის მეთოდის შემუშავება და დანერგვა და მესამე – აუდიტორთა საქმიანობაზე შემოსული საჩივრებისა და განცხადებების შესწავლა. აუდიტორ ფორმებში აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი ხორციელდება კომისიის წევრების ან მოწვეული სპეციალისტების მეშვეობით, წინასწარ დამტკიცებული შემოწმების პროგრამის მიხედვით, რაც შესამოწმებელ ორგანიზაციას უნდა ეცნობოს წლის დასაწყისშივე (გარდა საჩივრების გამო ჩასატარებელი შემოწმებისა). ის პირი, რომელიც უნდა ახორციელებს აუდიტორული ხარისხის კონტროლს, ვალდებულია დაიცავს დამოუკიდებლობა, პატიოსნება, ობიექტურობა, კონფიდენციალურობა და აუდიტორის პროფესიული ქცევის ნორმები. ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს: ხარისხის კონტროლის შემოწმების პროგრამა ისე უნდა შედგას, რომ პროცედურების

განხორციელებამ გამოიწვიოს სრული თანამშრომლობა შესამოწმებელი სუბიექტის მხრიდან; ამ კომისიის უწყებური საქმიანობა უდავოდ ხელს შეუწყობს აუდიტორის ეთიკის ნორმებისა და ასს გათვალისწინებული წესებისა და პრინციპების დამკვიდრება-დაცვას, მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის ამაღლებას, რაც საბოლოო ჯამში დიდ გაელენას მოახდენს ურეკური აუდიტორული დასკვნის შედგენაზე. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სრულყოფილად განხორციელებას დიდი მნიშვნელობა აქვს იმ თვალსაზრისითაც, რომ იგი სრულად არა, მაგრამ ნაწილობრივ მიანიც დააბრკოლებს, როგორც არაკეთილსინდისიერ, ისე „შავი“ აუდიტორების საქმიანობას.

2. აუდიტორმა თავად უნდა გააცნობიეროს, რომ მისი მომავალი საქმიანობა უშუალოდ და სისხლობრცველად უკავშირდება მსოფლიოში მიმდინარე გლობალიზაციის და ტექნოლოგიის ბუმს, სამრეწველო დარგების პროფილის შეცვლას, რაც განაპირობებს შესაბამისი ცოდნისა და უნარ-ჩვევების მუდმივ განახლებას, ასეთი ცოდნის შექმნის გარე აუდიტორები ვერ შეძლებენ პროფესიული ფუნქციის შესრულებას, შრომის ბაზრის კანონებთან და მოთხოვნებთან მორგებას. ამის გამო, აუცილებელია აუდიტორმა პროფესიული კარიერის განმავლობაში წვლწადში ერთხელ მიინც აიმაღლოს კვალიფიკაცია, რათა დროულად აღიქვას ქვეყანაში მიმდინარე ეკონომიკური პროცესი, ახლად მიღებული კანონები და ნორმატიული აქტები, სრულიად ნათელია, რომ უნდა ჩამოყალიბდეს აუდიტორთა უწყვეტი განათლების (განგრძობითი სწავლების) გამართული სისტემა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, აუდიტორებს საქმიანობის პროცესში სერიოზული პრობლემები შეექმნებათ. უწყვეტი სწავლების პროგრამების შედგენაში და სწავლებაში აქტიური მონაწილეობა უნდა მიიღოს თვითრეგულირებადმა პროფესიულმა ორგანიზაციებმა და სამეცნიერო წრეებმა. ეს პროგრამები ისე უნდა იქნეს შედგენილი, რომ მათ დიდი დახმარება გაუწიონ აუდიტორებს მუშაობის სწორად წარმართვაში, რათა პროფესიულად და მენტალურად მოეპოვონ შრომის ბაზრის კანონებსა და მოთხოვნებს.

3. აუდიტორული მომსახურების დროს, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დამკვიდრების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი მხარე ბუღალტრული აღრიცხვის მოწესრიგება, მისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებული პრინციპებით წარმოებაა, რადგან საერთაშორისო ბაზარზე წარმატების მისაღწევად საბაჭრო ბაზრის ყველა მონაწილეს ერთდროულად უნდა დააბარა კომდექსი. ბუღალტრული ტერმინოლოგიით ეს ბუღალტრული აღრიცხვის ერთი და იმავე სტანდარტებით სწავლის წარმოებას ნიშნავს, ხოლო იმ შემთხვევაში როცა ყველა მონაწილეს განსხვავებულ ბუღალტრულ სტანდარტებს იყენებს, ბიზნესის კავშირ-ურთიერთობა რთულდება და აუტომატურად წარმოიქმნება საპირისპირო ბარიერი. ქვეყნის ეკონომიკური მოწყობა ყოველწლიურად იცვლება, ბუღალტრული აღრიცხვა კი მიუხედავად საქართველოს „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ კანონის (1999 წლის 5 თებერვალი) მე-10 მუხლის 1 და 2 პუნქტისა, რომლითაც განსაზღვრულია, რომ „ეკონომიკური საბარტლის იურიდიული პირი (მცირე საწარმოსა და კომერციული იურიდიული პირის გარდა) ვალდებულია ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად“. ხოლო „ინდივიდუალურ მეწარმეებს, მცირე საწარმოსა და არაკომერციულ იურიდიულ პირებს უფლება აქვთ ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის დროებითი სტანდარტების შესაბამისად“, ანუ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის მიერ ოფიციალურად მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები სრულად იქნა აღიარებული, ერთდროულ სტანდარტად საქართველოს საწარმოების უმრავლესობისათვის (გამონაკლისია მცირე და ინდივიდუალური საწარმოები, ასევე არაკომერციული იურიდიული პირები). ეს მოთხოვნები სწორ შემთხვევაში არ სრულდება და მეტწილად საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვა კვლავ ძველი, საბჭოური სისტემის საფუძველზე მიმდინარეობს, ანუ იმ სისტემით, რომლითაც საერთო-სახალხო (სახელმწიფო) საკუთრების დაცვის პრინციპებზე იყო შექმნილი და სრულიად განსხვავებულია დღევანდელი მოთხოვნებისაგან. ფაქტობრივად, იგი ფინანსური შიდა აღრიცხვის ისეთი სინთეზია, რომელიც საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპებიდან გამომდინარე, სრულყოფილად ვერც ფინანსურ და ვერც შიდა აღრიცხვის მოთხოვნებს პასუხობს და ასეთი უშუაბამო ინფორმა-

ციის აღქმაში დიდ სიძნელეს უქმნის აუდიტორებს, რომლებიც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში გათვალისწინებული მოთხოვნებით მუშაობენ. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების წესების უზრუნველყოფა უცხოელ პარტნიორებთან სხვადასხვა სახის გართიკების დროს რისკის ფაქტორის გაზრდის ერთ-ერთ მიზეზად ითვლება, რადგან წვერი ქვეყნისა და სახელმწიფოების ფინანსური ანგარიშსა და მათი შეფასების მეთოდებს შორის მკვეთრი განსხვავებაა. ამის გამო, ასეთი შეუსაბამო ინფორმაციის აღქმაში დიდ სიძნელეებს აწვდებიან არა მარტო უცხოელი პარტნიორები, არამედ ყველა დაინტერესებული პირი.

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტრებს და აუდიტორთა ფელდერაციის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სწავლების, დანერგვისა და მისი მოქმედარსა/საქონლისთვის მნიშვნელოვანი ნაბიჯები იქნა გადადგმული, მომზადდნენ მაღალკვალიფიციური ბუღალტრები, რომლებიც სრულყოფილად ფლობენ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს, მაგრამ თუ მხედველობაში მივიღებთ ქვეყანაში მსოფლიო სავარმოთა რაოდენობას, რასაკვირველია, პროფესიონალი ბუღალტრები ამ მოთხოვნას ვერ ამაყუფლებენ. ამასთან ერთად, თუ გაეთვალისწინებთ, ამ დარგში დასაქმებულ ბუღალტერთა და ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელთა პასიურობას მაღალტრული აღრიცხვის პროგრესული მეთოდების დანერგვაში, აუცილებელი ხდება კონსტანტ განსახილველი მოთხოვნების შესრულების მისწრაფება დაინტერესების გაშკაფრება. უდავოა, თუ ეს პრობლემები არ მოგვარდა, ყოველგვარი სახის ჩატარებული აუდიტი არ იქნება მოთხოვნების ადეკვატური;

4. დღესაც ერთდროულად ეკონომიკის აღორძინების გზები იკვებება, მეტად მნიშვნელოვანია აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფა, მისი პროცესების მართებულად და საკანონმდებლო აქტების შესაბამისად განხორციელება. ყოველივე ეს წინა პლანზე აყენებს მისი მეცნიერულად დამუშავებული მეთოდურ-მეთოდოლოგიური ინსტრუმენტის შემუშავების აუცილებლობას. პირველ რიგში, მეცნიერული პრინციპების საფუძველზე იმ საკითხების დასაბუთებას, რომლებიც აუდიტის შემოცნებითი სწავლების, სერვისის, მეთოდების ერთობლიობას შეეხება, ე.ი. იმ მეთოდიკას, რაც აუდიტორებისათვის სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის გამოკვლევით-შესწავლის საფუძველს წარმოადგენს. იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოში აუდიტი ქართული სწავლული ეკონომისტებისათვის სრულიად ახალ შეუსწავლელ მეცნიერებას წარმოადგენს, აუცილებელია შეიქმნას ამ დარგის მეცნიერული კლასიფიკაცია და დამუშავდეს ის ძირითადი საკითხები, რომლებიც აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის მიერ აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული. უგეგმვლია, რომ ასეთი სამუშაოს ჩატარება სამკაოდ რთული და ხანგრძლივი პროცესია. იგი ენერჯიას და დროს მოითხოვს, თუნდაც იმიტომ, რომ აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს მიცემლობა და შინაარსი რეგლამენტირებული იყოს, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვა დღეს. ამ სამუშაოს ჯერ კიდევ საქართველოში აუდიტის სამოყალიბებამდე ახორციელებდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსების სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტის მაღალკვალიფიციური სპეციალისტებისა და კომპლექტურული მეცნიერთა დიდი ჯგუფი, აქტიურად ეხმარებოდა ინსტიტუტის მიერ გამოცემულ პუბლიკაციაში „გარდამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები“. ამ ნაშრომებში მეცნიერული კვლევის საფუძველზე განხილულია აუდიტის განვითარების აქტუალური საკითხები, მისი ჩატარების როგორც მეთოდოლოგიური ისე მეთოდოლოგიური ინსტრუმენტები და სხვა. ჩატარებულმა გამოკვლევებმა ცხადყო, რომ **„აუდიტორული საქმიანობის (აუდიტის) მეთოდოლოგიური საფუძველს (მეთოდს) შეადგენს ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის კვლევასთან დაკავშირებული ეკონომიკური მეცნიერების (ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, დეკემპის და სხვა) ერთობლიობა, რომელთა მეშვეობით მიღწევა ეკონომიკური სუბიექტის და შედეგების შესახებ მონაცემთა დაჯგუფებული და განზოგადებული სახით მიღება დროსა და სივრცის მიხედვით, მათი რაოდენობრივ-თვისობრივი ცვალებადობის დონის დადგენა და ამ მიზნებისთვის რეალობისა და უტყუარობის ხარისხის განსაზღვრა“**. ყოველივე ეს კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ აუდიტის პრობლემები ღრმა მეცნიერულ დასაბუთებას მოითხოვს და მეცნიერთა აზრის უზრუნველყოფა დაუშვებელია. ეს სამუშაო ქართველმა მეცნიერებმა უნდა განახორციელონ და არ არის მისანშეწონილი უცხოელი ე.წ. „კონსულტანტების“ მიერ მომზადებული რეგებებით და რეკომენდაციებით იქნეს ჩანაცვლებული,

რადგან საქართველოს მდიდარი ინტელექტუალური პოტენციალი გაანინია და შესაბამისი პირობების (ძირითადად ფინანსური უსრუნველყოფა, რადგან საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ძველია ისაუბრო ენოქია"სმსუ) შემთხვევაში, ის უსრუნველყოფს მეცნიერულ დონეზე რეკომენდაციების შემოქმედებას, რაც ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის განვითარებას წაადგება. ქართული მეცნიერების თეორიული და გარკვეული პრაქტიკული გამოცდილება საშუალებას მოგვცემს მნიშვნელოვანი წვლილი იქნეს შეტანილი აუდიტორული საქმიანობის გაუმჯობესებაში. ამისთვის აუცილებელია მთავრობისა და ხელისუფლების მხარდაჭერა, რათა ერთიანი ძალისხმევით შეუქმავდეს აუდიტის განვითარების საპროგრამო დოკუმენტი, მას საფუძვლად უნდა დაედოს მეცნიერულად დამუშავებული პროგრამა, რითაც კიდევ ერთხელ დამტკიცდება, რომ საქართველოში აუდიტის განვითარება შეუქცევადია.

5. საბაზრო ურთიერთობის პრინციპების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტორული საქმიანობის როლი და მნიშვნელობა საგადასახადო სამსახურისათვის არც თუ მცირე ხარისხით გაიზარდა და ამ იური სამსახურის ერობილივი მუშაობის სრულყოფაზე დიდად არის დამოკიდებული ბიუჯეტის შეესება. ფაქტობრივად, რეალობიდან გამომდინარე, ურთიერთობა ამ ორ სფეროს შორის გავეყენის სფეროების გადანაწილებისათვის არაკომპლექსურა და ხშირ შემთხვევაში არ ბაღანსდება მათი ინტერესები. ეს კი საგრანობლად აფერხებს ეკონომიკურ სუბიექტსა და აუდიტორს შორის პარტნიორული ურთიერთობის ჩამოყალიბების პრინციპს. კერძო სტრუქტურების სავარმოები, მათი საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობა, რასაკვირველია, უნდა გაკონტროლდეს, მაგრამ სომიერებაა საჭირო. ყველა მაკონტროლებულმა ორგანომ, სახელმწიფო სტრუქტურებმა თუ დამოუკიდებლად მომუშავემ საქუთარი ფუნქციები უნდა განახორციელოს. დღეს ქვეყანაში რამდენიმე ათეული მაკონტროლებული ორგანოა (ბაღანს ასეთია: ერთი დამოუკიდებელი არაღიბის – რამდენიმე ათეული სახელმწიფო ორგანოს ჩინიენიკი) და არ არის გასაკვირი, რომ მათ შორის არსებობს ყარული თუ ღია წინააღმდეგობები. ამას ადასტურებს თუნდაც ის ფაქტი, რომ აუდიტის ინსტიტუტის ჩასახებისათავე მოხდა აუდიტის სამსახურის ფარული მონოპოლიზაცია საგადასახადო ორგანოების სოიგიერთი წარმომადგენლის მიერ, რომლებმაც შექმნეს ე.წ. გეერდითი აუდიტური ფირმები, რომლებსაც თითონ უწევს კურირება. ისინი გარკვეულ ზეწოლას ახდენენ მეწარმეებს და აიხულებენ მათ ამ ფირმების აუდიტორების მეშვეობით აუდიტორული მომსახურების გაწევას. ამით მეწარმის განადლებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მფარველთა, რადგან ამ სავარმოების ანგარიშების საგადასახადო დეკლარაციებს თით მათი არაღვეალური კურატორები იბარებენ. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორის ევალიფიკაციას (დასკენის სარწმუნოება და ა.შ.) არა აქვს არსებითი მნიშვნელობა, ყველაფერი იმაზეა დამოკიდებული ვინ ნაიბარებს დეკლარაციას. ამიტომ დღეს საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობისას მნიშვნელოვანია არა იმდენად შემოწმებისა და ანგარიშის ხარისხი, რამდენადაც ის ფაქტორი, თუ როგორ ეხერხება აუდიტორს საგადასახადო ორგანოებთან ურთიერთობის დროს წამოჭრილი პრობლემების გადაჭრა; აუდიტორის მიზიდველობას განსასულარავს ის ფაქტორი, თუ რამდენად შეუძლია მას სახელმწიფო ორგანოებთან ურთიერთობისას წამოჭრილი პრობლემების გადაწვეყტა. დღეს ხშირ შემთხვევაში აუდიტური ფირმების ბაზარზე კონკურენცია ხორციელდება სახელმწიფო სტრუქტურებსა და კონკრეტულ ჩინიენიკებთან ურთიერთობის ფორმით და ეს გარემოება გადაწვეყტიც კი ხდება ამა თუ იმ აუდიტური ფირმის კერსაქტივის შეფასებისას საქმისადმი ასეთი დაუსაბუთებელი ნეგატიური დამოკიდებულება რადიკალურად თუ არ შეიცვალა, შეუძლებელი იქნება ცივილიზებული აუდიტორული საქმიანობის სამსახურის ფუნქციონირება. ამისათვის კი საჭიროა ადმინისტრირების ფუნქციონირის სისტემის დაფუძნება და მისი ინსტიტუციური ინტეგრირება მსოფლიოს კანონებთან. ამასთანავე, ასეთი ფაქტების თითოეული შემთხვევა, როგორც ინდივიდუალურმა აუდიტორმა და აუდიტორმა ფირმამ, ისე აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელმა ორგანომ – აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ, პრინციპული მსჯელობის საგნად უნდა აქციონ და ამით დროთა განმავლობაში მიაღწიონ ერთ მოხანს – მოხელემ უარი უნდა თქვას აწროვნებაში ორთოდოქსული სოციალიზტობისა და ქმედებაში საბაზრო ფუნდამენტალიზმის უცნაურ სიბიბოსზე. რაც შეეხება ეკონომიკური სუბიექტისა და აუდიტორის ურთიერთობას, ფაქტია, რომ ეკონომიკურმა სუბიექტმა აუდიტორის ძალაც უნდა იგრძნოს და თანაგრძნობაც, რაც უფრო სწრაფად შეიქმნება აჭრი როგორც მეწარმეთა, ისე აუდიტორთა შორის ურთიერთ-

ბის აუცილებლობის შესახებ, უფრო დადებითი შედეგები იქნება მიღწეული. აუდიტორულ სამსახურს მსოფლიო ცნობს და აღიარებს. ქართველი ბიზნესმენები მეტი გაგებით უნდა შეხედონ აუდიტის პრობლემებს. ანგარიში უნდა გაუწიონ აუდიტორს მაშინაც კი, როცა იგი მათ წინაშე არასასურველ საკითხებს აყენებს. არ უნდა აქონდეთ აუდიტორის მიმართ უპატიველყოფილობა და უნდობლობა და კიდევ, მათ უნდა სწავლეთ, რომ „იფი აუდიტორული მომსახურება საბოლოოდ ძვირი დაუჯდებათ“.

6. ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის დღევანდელი მდგომარეობა უდავოდ დადებითი ტენდენციებით ხასიათდება, მაგრამ იგი არ იძლევა თვითდამწვიდების უფლებას. სასიკეთო ტენდენციების შეუქცევად პროცესად დამკვიდრებისათვის უფრო მეტი, გაკვირებით როდული პრობლემებია მოსაგარეკელი. პირველ რიგში, აუცილებელია ეისრუნოს საქციადისტების მომსადების ხარისხის ამაღლებისათვის, აუდიტორისათვის სრულყოფილი ნორმატიული დოკუმენტების მომსადებისა და ატესტაციის გამჭვირვალებებისათვის, რადგან სხვა სფეროთა მსგავსად, წარმატების მიღწევა აუდიტორული საქმიანობაში მხოლოდ ამგვარად შეიძლება. მიზანი მიღწეული იქნება იმ შემთხვევაში, თუ მოქმედი სახელმწიფო რეგულირების არსებული მექანიზმისა და საშუალებების უკუქცურად გამოყენებასთან ერთად ჩამოყალიბდება და ამოქმედდება ახალი აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა; იგი აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებისა და თანამედროვე მოთხოვნების პრინციპების განხორციელებით შეიძლება კონკრეტულად მნიშვნელობის პრობლემათა დაძლევისა და აუდიტორული საქმიანობის წინაშე მდგარი ამოცანების შესრულებას. ასეთ სტრუქტურად გვესახება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან (ეთიკის და ხარისხის კონტროლის კომისიის პრინციპებით) რომ ჩამოყალიბდეს აუდიტის ნორმატიული აქტების (სტანდარტებისა და ამ სახის დოკუმენტაციის) და საკვალიფიკაციო და სერტიფიცირების კომისიები. ამ კომისიებმა მსოფლიო პრაქტიკის გათვალისწინებით და საქართველოს თანამედროვე მოთხოვნების შესაბამისად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან ერთად უნდა განახორციელონ აუდიტორთა სასწავლო და საატესტაციო პროგრამები, მოავარონ მათთან დაკავშირებული საორგანიზაციო საკითხები, განახორციელონ ნორმატიული აქტების სისტემაში მოქვანა, მათი ოპერატიული მოძიება, მოიპოონ ინფორმაცია სხვადასხვა საკითხზე მოქმედი კანონმდებლობის გამოყენების შესახებ და შეიმუშაონ ადამ თარგმონაუდიტის სტანდარტების გამოყენების ინტერპრეტაციები და მეთოდური მითითებები; ამ კომისიების საქმიანობის წარმატება დამოკიდებულია რამდენიმე ფაქტორის ოპტიმალურ თანხვედრაზე – ესაა კომისიების წევრთა პროფესიონალიზმი და პროფესიული კეთილსინდისიერება, კომისიის წევრთა შერჩევის სწორი ორგანიზება. მასში სრულად უნდა გამოირიცხოს დომინანტი – როგორც საბჭოს, ისე თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების ინტერესები და წინააღმდეგობანი. ამ პროგრამების კონკრეტული ორგანიზაცია უნდა განხორციელდეს ამ ორივე ფაქტორის სრული თანხმობის საფუძველზე. ობიექტურობის პრინციპებს დაფუძნებული ინტერესებისა და საკუთარი პრინციპების სრული ურთიერთგანსაზიარება ამ პროგრამების წარმატებით განხორციელების საწინაარაოა. აღნიშნული სტრუქტურა დასაბამის მისცემს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, თვითრეგულირებადი ორგანიზაციებსა და ინდივიდუალურ აუდიტორებს შორის კონტაქტის გაუმჯობესებას.

7. მსოფლიოში აუდიტორული საქმიანობის თანხმობის პროცესებიდან გამომდინარე, სამაგლო აუდიტშიც საჭიროა გაძლიერდეს პროფესიული საქმიანობის რეგულირების ყველა მექანიზმი. გათვალისწინებული უნდა იქნეს ყველა ის ღონისძიება, რომელიც დასაუღლოში აუდიტორული საქმიანობის კრისისული მოვლენების გადასალახავად, თაღლითობის ფაქტების აღსაკეთად, აუდიტორული საქმიანობაზე კონტროლისა და მასზე სახელმწიფოს რეგულირების როლის გაძლიერება მოითხოვს. ეს, პირველ რიგში, აუდიტორულ საქმიანობის საბჭოსათვის კანონით განსაზღვრულ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების მტკიცედ დაცვასთან ერთად თვითრეგულირებადი ორგანიზაციებთან კოორდინირებული საქმიანობის გაუმჯობესებას გულისხმობს. დღეს მსოფლიოში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებაში სახელმწიფოს როლი საგრანობლად გაიზარდა. ეს უპირველესად იმ ახალ ტენდენციებს შეეხება, რომელიც აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების გაძლიერებაში გამოიხატება. განსაკუთრებით აღსანიშნავია აშშ-ში მიღებული გადაწყვეტილებები. როგორც ცნობილია, აშშ-ში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირებაში

მთავარი როლი აქისრია პროფესიონალ ბუღალტრებისა და აუდიტორების ინსტიტუტს (AIGPA). ეს სასოგადოებრივი გაერთიანება ძირითადად დაკავებულია პროფესიული საქმიანობის სტანდარტისაკაცით, ყოთის კოდექსის რეგულირების საკითხებით და აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის ორგანიზაციით, ანუ ყველა იმ საკითხით, რაც აუდიტის რეგულირებას შეეხება, ამის გამო სახელმწიფოს რთული ამ საქმიანობაში საკმაოდ შესწავლილია. ის -ის დიდი ავტორიტეტის მიუხედავად, (როგორც ბოლო პერიოდის მიუღწევაში (ცხადყოფს) მისი ძალისხმევა არასაკმარისი აღმოჩნდა იმისათვის, რომ არ მომხდარიყო აუდიტორების ფიასკო „ერონსა“ და „ეკლდკომში“ შემოწმებისას. სწორედ ამან განაპირობა აშშ აუდიტის რეგულირების სახელმწიფო დეპარტამენტის შექმნა, რომლის ფუნქციები ძირითადად აუდიტორული საქმიანობაზე კონტროლის გაძლიერებაში გამოიხატება. ეს გადაწყვეტილება ფრიად უწყველია აშშ-ისთვის, რადგან ათეული წლების განმავლობაში ეს ფუნქციები მკაცრად იყო რეგლამირებული და მისი განხორციელება მხოლოდ პროფესიული თეორეგულირებადი ორგანიზაციების კომპეტენციას განეკუთვნებოდა. ნიშანდობლივია, აშშ ექსპერტების მიერ არაერთხელ იყო დაყენებული საკითხი, რომ მსგავსად აშშ-ისა, აუდიტის რეგულირების ფუნქციები აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მაგივრად გადასცემოდა თეორეგულირებად ორგანიზაციებს (რაც ამჟამად თეო აშშ უარყოფილია). აუდიტის განეთარება სწორედ სახელმწიფოს და თეორეგულირებადი ორგანიზაციების ერთობლივი გააქტიურებით უნდა მოხდეს. ამიტომ საეხებით მისაღებია, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან დადგობა ერთობლივი კომისიების ჩამოყალიბება, რომელიც შექმნის იმის საშუალებას, რომ საქართველოს სინამდვილეში გონიერულად შეეუბნაბოთ ერთმანეთს სახელმწიფოსა და თეორეგულირებადი ორგანიზაციების საქმიანობა, რთაც უსრუნველყოფილი იქნება ისეთი პრობლემების გადაწყვეტა, რაც აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსა და თეორეგულირებად ორგანიზაციების შორის არსებობს ამ მიმართებით. ეს საბოლოოდ განაპირობებს იმ ამოცანების რეალიზაციას, რომელიც აუდიტორული საქმიანობის წინაშე დგას სოციალურად ორიენტირებული საბაზრო ეკონომიკის პროცესში.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ჩამოყალიბების დღიდან ჯერ ათი წელიც არ გასულა. განუღილი პერიოდი (ცხადყოფს, რომ აუდიტორული საქმიანობის დამკვიდრების წლები მრავალ წინააღმდეგობასთან ერთად დადებითი მიუღწეებითაც ხასიათდება, რადგან მისი, როგორც დამოუკიდებელი ინსტიტუტის ჩამოყალიბება უფრო რთული აღმოჩნდა, ვიდრე მის საწყის ეტაპზე წარმოგვედგინა კანდიდატი პერიოდში (ცხადყოფს, რომ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციამ, ქართველ პროფესიონალ აუდიტორებთან ერთად, ბევრი გააკეთეს ამ ინსტიტუტის ჩამოსაყალიბებლად, აუდიტის ნატარების წესების და პრინციპების დასამკვიდრებლად, მისი მოქალაქისთვისა და ალიარებისათვის. მიუხედავად ამისა, პრობლემები იმ სფეროში მაინც არსებობს და მისი მოგვარება არაა დამოკიდებული მხოლოდ დროის ფაქტორზე, აუცილებელია დღე-ნიადაგ ზრუნვა. ამიტომ აუდიტორულ საქმიანობაში დღეს სერიოზული და საფუძვლიანი ცვლილებები ხორციელდება. რაც შეეხება მის მომავალს, უდავოა, რომ საბაზრო ეკონომიკის ამ ერთ-ერთ მნიშვნელოვან დარგს დიდი პერსპექტივები გააჩნია, რასაც ქვეყანაში მიმდინარე ეკონომიკური პროცესებიც (ცხადყოფს). რუბიკონი გადალახულია - ახლა მთავარია სიტუციდან საქმესუ გადავიდეთ, როგორც დიდი ილია ამბობდა - სიტყვა თქმაა, საქმე ქნაა, თქმაა და ქნას შორის დიდი განსხვავებაა.

შიდა აუდიტის მიზნები და ფუნქციები

იმ დროს, როდესაც ქვეყანაში ჩამოყალიბდა და აქტიურად ფუნქციონირებს პროფესიონალ დამოუკიდებელი აუდიტორთა ინსტიტუტი, ქვეყნის ეკონომიკურ სფეროში გარდა და ჯერჯერობით არცთუ ისე აქტიურად საქმიანობს სრულიად ახალი სუბიექტი - შიდა აუდიტორი. საწარმოს წარმატებით საქმიანობისათვის, მისი რენტაბელობის ასაჩაღლებლად, აქტიუების შესანარჩუნებლად და გასაზრდელად, საწარმოში დასაქმებულ პირთა მოვალეობის ვეფქტურად შესრულების მიზნით, აუცილებელია საწარმოში მწყობრი და გამართული მართვის მექანიზმი და მასზე სათანადო კონტროლის განხორციელება. აუდიტის თეორიისა და პრაქტიკაში ასეთი სახის ერთ-ერთ მიღებულ კონცეფციად მიჩნეულია შიდა სა-

მეურნეო კონტროლის განმახორციელებელი სამსახური შიდა აუდიტის სახით. ქვეყანაში მოქმედი ნორმატიული აქტები საწარმოს ხელმძღვანელობას აკისრებს პასუხისმგებლობას საწარმოში შიდა კონტროლის ფუნქციების განხორციელებაზე, მაგრამ მმართველ აპარატს ყოველთვის არ აქვს საშუალება ოპერატიულად მიიღოს ან მოიშოვოს საჭირო ინფორმაცია ისეთ ძირითად საკითხებზე, როგორცაა: საწარმოს გეოგრაფიულობის, მწარმოებლობისა და ეფექტიანობის შესახებ, მარეგულირებელი საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების, ასევე, ორგანიზაციის შიდა პოლიტიკისა და მისგან გამომდინარე შედეგების შედარებაზე, მიწის ეფექტიანობისა და ადგილმდებარეობის ხარისხის შეფასებაზე. ამ ფუნქციების განხორციელების მიზნით, ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა საწარმოში აყენებს ორგანიზაციის ორგანულ ნაწილს - საწარმოში მოქმედი განყოფილებებიდან დამოუკიდებელ სტრუქტურულ ქვეგანყოფილს შიდა აუდიტის სახით, რომლის ძირითადი ფუნქციაა ორგანიზაციის შინაგანი მართვის სტრუქტურის შემოწმება, მისი მართვის პროცესებისა და კონტროლის სისტემის როგორც შექმნა, ისე ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნების მისაღწევად რეკომენდაციების შემუშავება. შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, ეს მიზნები ფარმულირებულია შემდეგი სახით:

„შიდა კონტროლის სისტემა გულისხმობს იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ თავისი ამოცანების მისაღწევად, შესაძლებლობის ფარგლებში, ბიზნესის მოწესრიგებულისა და ეფექტური მართვის მიზნით, მათ შორის ხელმძღვანელობის პოლიტიკის და აქტივების დასაცავად, თაღლითობისა და შეცდომების დროულად აღმოსაჩენად და თავიდან ასაცილებლად, ბუღალტრული ადრიცხვის ჩანაწერების სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად და საიმელო ფინანსური ინფორმაციის დროულად მოსამზადებლად“. მსხველ საწარმოებში ასეთი კონტროლი ყოველდღიურად უნდა ხორციელდებოდეს შიდა აუდიტორების მიერ და არა ბუღალტერიისა და მთავარი ბუღალტრების მიერ. შიდასამეურნეო ფინანსური კონტროლის, მ.შ. შიდა აუდიტის საინფორმაციო ბაზად, პრაქტიკულად, გვევლინება ინფორმაციის მიუღი სისტემა საწარმოს ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობაზე - ნორმატიული და გეგმური ინფორმაცია, საბუღალტრო და სტატისტიკური ადრიცხვის მონაცემები, გადაწყვეტილებების მიღებისათვის აუცილებელი შიდა ინფორმაცია, რომელიც შიდასამეურნეო კონტროლისა და ასევე, ინფორმაციის მომზადების ძირითად წყაროს წარმოადგენს.

უკანასკნელ წლებში საგრომოდო გაიზარდა შიდა აუდიტის როლი და ფუნქციები, რასაც ხელი შეუწყო მართვის ინფორმაციული სისტემის სრულყოფილი და გაუმჯობესებამ, ყოველივე ამან ააძლია ამ სტრუქტურის პრესტიჟი, რადგან, მათ მიერ მიწოდებული ინფორმაციით, ორგანიზაციის ხელმძღვანელებს საშუალება მიეცათ ოპერატიულად მიიღონ მართებელი გადაწყვეტილებები არსებულ პრობლემებზე, გაიანალიზებულ ფაქტებზე და განახორციელონ ორგანიზაციული სტრუქტურის მნიშვნელოვანი ცვლილებები. ყოველივე ამან განაპირობა ამ ინსტიტუტისადმი ახლებური მიდგომა. თუ ადრე საწარმოს შიდა კონტროლის განხორციელება ბუღალტერიის ერთგვარ განშტოებას წარმოადგენდა და მისი საქმიანობის მთავარი აქცენტი მიმართული იყო, ძირითადად, ფინანსური კონტროლის საკითხებზე, ამჟამად ამ ფუნქციების შიდა აუდიტის სამსახური ახორციელებს და მისი საქმიანობა, გარდა ფინანსური კონტროლისა, კონცენტრირებულია უფრო გლობალურ საკითხებზე, როგორცაა დანახარჯების მინიმიზაცია და მწარმოებლურობის მაქსიმიზაცია, რისკების მონიტორინგი, კანონმდებლობით და ნორმატიული აქტებით განსაზღვრულ მოთხოვნათა შესრულებაზე კონტროლის განხორციელება, რეკომენდაციების მომზადება ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნების შესრულების მიმდინარეობაზე და სხვა, ანუ იგი მოიცავს არა მხოლოდ ფინანსური საქმიანობის შემოწმებას, არამედ იგი განეთარდა და ორგანიზაციის საქმიანობის მთელ სპექტრს მოიცავს არასუბაპირული შესწავლით, არამედ იგი ახორციელებს მენეჯმენტის პოლიტიკაზე და საწარმოს მიერ გაწეულ ყველა ხარჯებზე მუდმივ კონტროლს, შემუშავებს ამ ხარჯების შემცირების ღონისძიებებს, განსაზღვრავს რისკის ფაქტორებს, რომლებიც ერთობლივად უზრუნველყოფს საწარმოში არსებულ რისკების მინიმიზაციას დაყვანას, როგორც საერთოდ, ისე ფინანსურ საქმიანობაში, რაც საბოლოოდ, ორგანიზაციას მუშაობის გაუმჯობესებაში ეფექტურ დახმარებას უწყის.

ეკონომიკური სუბიექტების სადამფუძნებლო დოკუმენტების, წესდებისა და შინაგანწესის შესაბამისად, შიდა აუდიტი შეიძლება იყოს ორგანიზებული:

• მუდმივმოქმედი სარევიზიო კომისიის სახით, რომელიც არსებული აქციონერების, ყოველწლიური საერთო კრების მიერ და ევალებათ საწარმოს მიერ გაწეულ მუშაობაზე კონტროლის განხორციელებას და ყოველგვარ ანგარიშზე დასკვნის წარდგენას. საწარმოს ხელმძღვანელობისაგან სარევიზიო კომისიის დამოუკიდებლობა უზრუნველყოფილია იმით, რომ იგი უფლებამოსილია უმადლესი ორგანოს აქციონერთა კრების მიერ და მასთანაა ანგარიშვალდებული. სარევიზიო კომისიის არჩევის აუცილებლობა აისახება საწარმოს (ორგანიზაციის) წესდებაში. უმეტეს შემთხვევაში, ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელობა წესდების მოთხოვნის ამ პუნქტს სუსტად ასრულებს, მაგრამ მისი ფუნქციების განხორციელებისათვის არაკეთილგანწყობილად არ ღებულობს, რის გამოც მათი საქმიანობა არაუფექტურია, ხოლო სარევიზიო კომისიის მიზნები და ამოცანები შეუსრულებელი რჩება;

• შიდა აუდიტის მატარებაზე დამოუკიდებელ ინდივიდუალურ აუდიტორებთან ან აუდიტურ ფირმებთან ხელშეკრულების გაფორმებით, ამ შემთხვევაში გარე აუდიტორები ეკონომიკურ სუბიექტებს უწყვეტ მომსახურებას ბუღალტრული აღრიცხვის აღდგენასა და წარმოებაში, ასევე ფინანსური ანგარიშის შედგენასა და მასში შეტანილი მონაცემების უტყუარობის დადგენაში. ამ სახის მომსახურებამ მიიღო სახელწოდება „აუდიტური ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მიერ ეკონომიკური სუბიექტის აბონენტური მომსახურება“. ამასთან ერთად, ეს აუდიტორები ახორციელებენ იმ სამუშაოების ნაწილს, რაც საწარმოს შიდა კონტროლით არის გათვალისწინებული, მაგრამ არა ყოველდღიურად იმ სახით, როგორც შიდა აუდიტორები ახორციელებენ;

• ზოგიერთი მცირე მოცულობის ორგანიზაცია, რომლის საშტატო პერსონალი შეზღუდულია, ვერ ახერხებს შიდა აუდიტის სპეციალური სამსახურის ჩამოყალიბებას, რაც უდავოდ ასუსტებს ადმინისტრაციის მხრიდან ქვედანაყოფებზე კონტროლის განხორციელებას, ეს კი ზრდის მოსალოდნელი რისკისა და კომპრომისების ფაქტებს. ამ შემთხვევების ნაწილობრივ აღკვეთის მიზნით, ადმინისტრაცია მიმართავს როტაციის მეთოდს და ქმნის ისეთ პირობებს, რომ ორგანიზაციაში არცერთი პიროვნება დამოუკიდებლად არ წარმართავდეს ოპერაციებს დიდი დროის განმავლობაში და ამასთანავე, ხდება თანამშრომლების შიდა გადაადგილება. თუმცა ჩანაცვლების ეს მეთოდი მაინც არ წაითვლება შიდა კონტროლის სისტემად და ამის გამო, უმჯობესია, ამ ფუნქციების განსახორციელებლად მოწვეულ იქნას გარე აუდიტორი, ან სხვა ორგანიზაციის კვალიფიცირებული შიდა აუდიტორი;

• სპეციალური შიდა საკონტროლო-ანალიტიკური განყოფილების (შიდა აუდიტის) მიწვეობით, რომელიც წარმოადგენს ამავე ორგანიზაციის მართვის აპარატის დამოუკიდებელ ქვედანაყოფს. საწარმოებში ასეთი სამსახური იქმნება საკონტროლებელი მეთოდებისა და პროცედურების ეფექტურობის შემოწმების მიზნით. შიდა აუდიტის სამსახურის ძირითად წარმატებულ პირობას წარმოადგენს დამოუკიდებლობა ორგანიზაციულ სტრუქტურაში მისი ადგილით, ანუ სხვა განყოფილებისაგან დამოუკიდებლობით, რომლის მიღწევა შეიძლება ამ სამსახურის საწარმოს ხელმძღვანელობაზე პირდაპირ დაქვემდებარებით, ამ სამსახურში თავისი ფუნქციები უნდა განახორციელოს იმ დებულების თანახმად, რომელიც დამტკიცებულია დამფუძნებელი კრების მიერ, აგრეთვე, იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, რაც გათვალისწინებულია საქართველოს აღმასრულებელი და საკანონმდებლო, ადგილობრივი თვითმმართველობითი ორგანოების საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტებით, შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, ეთიკის კოდექსით და საწარმოს შიდა ინსტრუქციებით, ბრძანებებით და მითითებებით.

პრაქტიკაში ცხადყოფს, რომ საწარმოს შიდა კონტროლის განმახორციელებელი სამსახურების საქმიანობას გააჩნია როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი მხარეები. იმ დროს, როდესაც შიდა აუდიტის ფუნქციებს ახორციელებს სარევიზიო კომისია, რომელიც სასოგადოებრივ საწყისებზე მუშაობს, შედეგი ნაკლებად ეფექტურია, რადგან იგი ამ საქმეს ახორციელებს არა ყოველდღიურად, არამედ ჰეროდოტულად, ამასთან ერთად, ამ საქმიანობით დაკავებული პირები, მკტვნილ შემთხვევაში, არ ულობენ შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციას და მათ არ აქვთ საშუალება სათანადო დონეზე შეასრულონ მათზე დაკისრებული ფუნქციები. ამასთან ერთად, არ არის გამორიცხული საწარმოს ხელმძღვანელობის სწრაფი ფინანსურ ანგარიშგებებზე მისთვის სასურველი დასკვნის შესაღებნად.

სოციალური საწარმოს ხელმძღვანელობა, მიუხედავად იმისა, რომ წარმოებაში ფუნქციონირებს შიდა აუდიტის სამსახური, ამ ფუნქციების განსახორციელებლად იწვევს დამოუკიდებელ აუდიტორს. ასეთ აუდიტს გააჩნია როგორც უპირატესობა, ისე ნაკლებობები. პირველ რიგში, არ არის გამოირჩეული მათი შიდა აუდიტორებთან ინტერესთა კონფლიქტი. ამასთან ერთად, მხედველობაში მისაღები, რომ გარე აუდიტორები შიდა აუდიტორებთან შედარებით, ნაკლებად ფლობენ და ნაკლებად გათვითცნობიერებულნი არიან წარმოების საქციელის და რაც მთავარია, ის პრობლემები, რომლებიც წარმოების პროცესში წარმოიქმნება, მათ მიერ არ იქნება აღმოფხვრილი თუპირატესობად, მათი ადგილზე არყოფნის გამო და კიდევ, მათ მიერ წარმოების პროცესების უპირატესობა განხორციელებული კონტროლის ფაქტების მოხდენის შემდეგ ხორციელდება, რაც გამოირიცხავს წინასწარი პროფილაქტიკური ღონისძიებების განხორციელების ეფექტს. ამასთან ერთად, მოწვეული აუდიტორების მიერ განხორციელებულ საქმიანობას აქვს უპირატესობაც. საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ გარე აუდიტორის არჩევის შესაძლებლობა უფრო ფართოა და საშუალება ეძლევა აირჩიოს ისეთი აუდიტორი, რომლის პროფესიონალური დონე მაღალია საწარმოში მომუშავე შიდა აუდიტორთან შედარებით, მაგალითად, მოწვეულ იქნას ისეთი აუდიტორი, რომელსაც საქციელისობრებულა რომელიმე კონკრეტულ სფეროში. ასეთი აუდიტორის მოწვევა ხდება მხოლოდ ხანმოკლე ვადით, ყოველწლიურად სუბიექტის დანახარჯების გაუფლებად. გარე აუდიტორებთან კონტაქტის შედეგად ხელმისაწვდომი ხდება აუდიტის ჩატარების ახალი პროგრამების გაცნობა ისე, რომ ორგანიზაციას არ სჭირდება მის შესაძენად დამატებითი ხარჯების გაღება და სხვა.

დღესდღეობით, მსხვილ საწარმოთა ხელმძღვანელობა (განსაკუთრებით კომერციულ ბანკებში), ძირითადად, ორიენტირებულია შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციების გასრულვა და მასში მომუშავე კონტრაგენტის მაღალი პროფესიული თვისებების მქონე პირების დაკომპლექტებაზე, ამასთან ერთად, ამ სამსახურს განიხილავენ როგორც ორგანიზაციის კონტროლის საერთო სისტემის განუყოფელ შემადგენელ ნაწილს. შიდა აუდიტის სამსახური მუშაობს იმ წესებით და დებულებების მიხედვით, რომელიც ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ (დირექტორთა საბჭომ) დაადგინა. ამევე წესებით და დებულებებით არის განსაზღვრული შიდა აუდიტის მიზნების, უფლებამოსილებისა და ვალდებულებების ჩამონათვალი, რომელიც, ძირითადად, შეესაბამება შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს.

შიდა აუდიტორები იმ სამყაროში სუბიექტების თანამშრომლები არიან, რომელთა სტრუქტურულ ქვედანაყოფებზეც ამოწმებენ. ეს სამსახური მასზე დაკისრებული ფუნქციების განსახორციელებლად დაკომპლექტებული უნდა იყოს კვალიფიციური, მაღალი ავტორიტეტის მქონე და სანდო საქციელისობრებით, რომლებიც გამოირჩევიან ეთიკისინდისიერების, კომპეტენტურობის მაღალი დონით და გააჩნიათ შიდა აუდიტის ჩატარების გარკვეული უნარ-ჩვევები, კარგად იცნობენ იმ საწარმოს საეკონომიკურ სტრუქტურას, მის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, ქვეყანაში მოქმედ საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებს, ფლობენ აუდიტის ჩატარების ტექნიკას და მეთოდებს, შეუძლიათ განაზოგადონ და ანალიზი გაუკეთონ საადრიცხეო-ეკონომიკურ ინფორმაციას, შემოწმების და მოკვლელი მასალების საფუძველზე დააყრდნობთ ჩამოაყალიბოთ სრულყოფილი დასკვნები და რეკომენდაციები. რეკომენდირებულია ეს სამსახური დაკომპლექტდეს უმაღლესი ეკონომიკური განათლების მქონე პირებით, რომლებსაც აქვთ ბუღალტრულ, აუდიტორულ და ეკონომიკურ სფეროებში მუშაობის გამოცდილება. შიდა აუდიტის თანამშრომლები შეიძლება სხვა პროფილის, კვალიფიციურის საქციელისობრები იყვნენ, რომლებსაც ხელეწიფებდა წარმოების ტექნოლოგიურ პროცესებზე კონტროლის განხორციელება. იმ შემთხვევაში, თუ სამუშაო რთულია ტექნიკური თვალსაზრისით ან/და თხოვლობს რომელიმე სფეროს საქციელისობრულ განსაკუთრებულ ცოდნას, დასაშვებია აუდიტის განხორციელების პროცესში მოწვეულ იქნას ამევე ორგანიზაციის სხვადასხვა განყოფილებების თანამშრომლები, რომლებიც ფლობენ ამ დარგის ცოდნას და კარგად ერკვევიან საქციელისობრულ საკითხებში, თუმცა ამ შემთხვევაში შიდა აუდიტის ხარისხზე პასუხისმგებლობა მანაც შიდა აუდიტორს ეკისრება, რის გამოც იგი ვალდებულია აქტიურად მონაწილეობდეს აუდიტის პროცესში, ამ პირთა მიერ განსოგადებულ და დამოწმებულ, მოკვლულ მასალებზე შედგენილი დასკვნების შეფასებაში.

ორგანიზაციაში შიდა აუდიტის სამსახურმა გარდა ორგანიზაციაზე შიდა კონტროლის განხორციელებისა, სათანადო ინფორმაციით უნდა უსრუწელებს როგორც ეკონომიკური

სუბიექტის, ისე გარე აუდიტორები, სახელმწიფო ორგანოები და სხვა მონაოქსავე პროფესიის ორგანიზაციები და რაც მთავარია, ამ ორგანიზაციის გამართულად და რენტაბელურად მუშაობის უზრუნველყოფის მიზნით, შიდა აუდიტის სამსახურს დაკისრებული აქვს დიდი პასუხისმგებლობა ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებზე, როგორცაა ორგანიზაციაში ბუღალტრული ანგარიშგების წარმოებისა და უზენაესი მდგომარეობის ეფექტურად მართვის დონის დაცვაა შემოწმება, საწარმოო დანახარჯების, ორგანიზაციის პროექტორების, საგადასახადო სისტემის, გარე რესურსების მოსიდვის, მოგების განაწილების, სხვადასხვა ფონდების შექმნისა და გამოყენების გაუმჯობესების შესახებ ორგანიზაციის მიერ შემოწმებული პროექტების განხორციელების ხელშეწყობა, საწარმოს აქტივების დაცვის, რესურსების ეკონომიურად და რაციონალურად გამოყენებაზე ეფექტური კონტროლის განხორციელება. შესაძლებელია შიდა აუდიტის ფუნქციები გაფართოვდეს და მოიცავს ორგანიზაციის მენეჯმენტისა და სხვა პერსონალის მიერ განხორციელებული ზოგიერთი სპეციალური პროცესების შემოწმება, რათა მოხდეს იქნას უფრო მეტი კონსტრუირებული მეთოდები აქტივების უზენაესად შექმნის, გამოყენების თუ გაყვანილების პროცესებისა და გამოვლენისათვის.

ორგანიზაციაში შიდა აუდიტის კონტროლის მიზნები უნდა განისაზღვროს ან/და ჩამოყალიბდეს ყველა საქმიანობის შესაბამისად და იგი ინტეგრირებული უნდა იქნას ორგანიზაციის საერთო მიზნებთან დაკავშირებით, ანუ შიდა აუდიტის სამსახურის ძირითად ფუნქციებს წარმოადგენს:

- მოქმედ ნორმატიულ აქტებთან და დამფუძნებელ დოკუმენტებთან შიდა რეგლამენტებისა და კონტროლის პროცედურების (ბრძანებების, განკარგულებების, ინსტრუქციების, თანამშრომელთა შორის უფლებამოსილების და ვალდებულებების განაწილების) შედარება და საკმარისობის შემოწმება;

- აქტივების არსებობის, მდგომარეობის, სისწორის შეფასების, ყველა სახის რესურსის ეფექტური გამოყენების, სააღრიცხვო დისციპლინის დაცვის, საგადასახადო გადასახდელების სისრულისა და დროულად გადახდის შემოწმება;

- ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის, მეთოდოლოგიის და წარმოების ტექნიკის, ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის სისწორის ექსპერტიზა;

- წარმოებაზე დანახარჯების აღრიცხვის, რეალიზაციისაგან მოგების ასახვის სისრულის, ყინანსური რესურსების ფორმირების სისუსტის, ფონდებისა და მოგების გამოყენების წესის უტყუარობის შემოწმება;

- კონტროლის სისტემის ორგანიზაციის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების წარმოებისა და მართვის სტრუქტურების შეცვლის, განვითარების პროგრამების ეფექტურობის ამაღლების გაუმჯობესების შესახებ წინადადებების დამუშავება;

- გარე ფაქტორების ანალიზის და მათი გავლენის შეფასება საწარმოს საქმიანობაზე;

- ბუღალტრული აღრიცხვის, საგადასახადო, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის, მენეჯმენტის, სამართლის და სხვა საკითხებში დამფუძნებლებისა და თანამშრომელთა კონსულტირება;

- შიდა აუდიტის, საგადასახადო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ შემოწმების ჩასატარებლად მომზადების ორგანიზაცია.

შიდა აუდიტს, გარდა საწარმოს საქმიანობის ცალკეული საკითხების შემოწმებისა, ევალება სამეურნეო საქმიანობის ხელმძღვანელების განკარგულებებით, ცირკულარული წარმოებით განსაზღვრულ დონის დაცვა მიმდინარეობის შემოწმება, საწარმოს საქმიანობის შესახებ სხვადასხვა ცნობების, ინფორმაციების მომზადება, მათი ხელმძღვანელობისათვის წარდგენა, საჭიროების შემთხვევაში, სამეურნეო საქმიანობის დრმა ანალიზის ჩატარება და ამის საფუძველზე საწარმოს გაუმჯობესების გზების განსაზღვრა. ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტის სამსახური ვერ განხორციელებს მისეულ დაკისრებულ მოვლემებს თუ არ იქნება აღჭურვილი სათანადო უწყობამოსილებით, როგორცაა:

- შემოწმების პირველადი დოკუმენტები, სააღრიცხვო რეგისტრები, გეგმები, ხარჯთაღრიცხვები და ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის სხვა დოკუმენტები;

- გაეცნოს დამფუძნებელ დოკუმენტებს, ბრძანებებს, ხელმძღვანელი პირების განკარგულებებს, დამფუძნებელთა საერთო კრების გადაწყვეტილებებს და ოქმებს, როგორც მოქმედ, ასევე სამეურნეო ხელშეკრულებების პროექტებს;

- გამოიკელიოს საწარმოს ტერიტორია, სასაწყობო, სამეურნეო, საწარმოო და დამხმარე ფართები, მშენებლობის ობიექტები;
- შეამოწმოს მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებზე რიცხული ქონების არსებობა, მდგომარეობა და მოღარიბობა;
- მოითხოვოს საწარმოს ქონებისა და ეკლდებულებების სრული ან ნაწილობრივი ინვენტარიზაციის ჩატარება და ჩაატაროს პირადად, აუცილებლობის შემთხვევაში დალუქოს სუფები, ხაღაროები, საწყობები, არქივები, ფასიკულობების და დოკუმენტების შესანახი სხვა ადგილები;
- ყურადღება მიაქციოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში სამეურნეო თავრაცობების სწორ ასახვას;

- შეამოწმოს ბუღალტრული და სტატისტიკური მონაცემების უზენაობა, ანგარიშების სისწორე და გაადასახადების დროული გადახდა;
- მოითხოვოს სტრუქტურული ქვეგანყოფილებების ხელმძღვანელებისაგან, აღმინისტრაციის თანამშრომლებისაგან შემოწმებისათვის საჭირო დოკუმენტები, ცნობები, ანგარიშები, აგრეთვე, წერილობითი ან სუბორი განმარტებები წამოჭრილ საკითხებზე;
- ჩაატაროს მართვის სისტემის ეფექტურობის ექსპერტიზა და საწარმოს სამეურნეო საქმიანობისა და ფინანსური მდგომარეობის ანალიზი.

იმ ქვეყნებში, სადაც აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო დონის ნორმატიული დოკუმენტების მომზადება-გამოქვეყნება ხორციელდება, ფუნქციონირებს შიდა აუდიტის სხვადასხვა პროფილის ინსტიტუტები, თვითრეგულირებადი პროფესიული ორგანიზაციები, ამ ინსტიტუტების საქმიანობას საფუძველი აშშ-სა და წრდილოეთ ამერიკაში ჩაყარა და მათ შინაგნული აქვთ საერთაშორისო კლასიფიკაცია. ამ ინსტიტუტების თანაზიარია და შიდა აუდიტორთა პროფესიულ სამყაროში აღიარებულ ავტორიტეტს წარმოადგენს შიდა აუდიტორთა განათლებისა და პროფესიული ცოდნის ამაღლების და ამ საქმიანობის ნორმატიული აქტების მომზადებისათვის 1947 წელს ჩამოყალიბებული საერთაშორისო ორგანიზაცია - შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი (IIA), რომელსაც ამჟამად 180-ზე მეტი განყოფილება აქვს მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში, სადაც 35 ათას ვეერზე მეტია გაერთიანებული. ინსტიტუტი აქტიურ მონაწილეობას იღებს სასწავლო სემინარებისა და კონფერენციების ორგანიზებაში, აქვს თავისი პროფესიული ჟურნალი „The Internal Auditor“. ინსტიტუტის მიერ შემუშავებული და მიღებულია ისეთი მნიშვნელოვანი დოკუმენტი, როგორცაა ეთიკის კოდექსი, აგრეთვე, ინსტიტუტის პროფესიული სტანდარტების კომიტეტმა მოამზადა და გამოცა შიდა აუდიტის სტანდარტები, რომელიც გათვლილია ბიზნესის ყველა სფეროში მომუშავე შიდა აუდიტორზე. მსოფლიოში მიმდინარე გლობალიზაციის პროცესებში, ამასთან ერთად, საქვეყნო და განხურებულმა შიდა კონტროლის პრობლემებში, რამაც ბარინგის ბანკი კახაშვილ მიყვანა, განაპირობა, რომ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტმა 1999 წელს შემოიღო შიდა აუდიტის ახალი განსაზღვრა და შიდა აუდიტის აქცენტრი და ყურადღება რისკის ფაქტორზე დააფუძნა, რაც შემდეგი არსებითი ელემენტებით განსაზღვრა:

- ეს არის დამოუკიდებელი, ობიექტური, სარწმუნო და საკონსულტაციო საქმიანობა;
- მისი დანიშნულებაა გასარდოს ორგანიზაციის მიერ შექმნილი ღირებულება და გააუმჯობესოს მისი საქმიანობა;
- ხელს შეუწყოს ორგანიზაციას თავისი მიზნების განხორციელებაში;
- მოამზადოს რეკომენდაციები რისკის მართვის, მისი კონტროლისა და რეგულირების პროცესების შესაფასებლად და გასაუმჯობესებლად.

შიდა აუდიტისადმი ამ მოთხოვნებში არსებითად შეცვალა მისი არსი და თუ იგი ადრე მხოლოდ აღრიცხვის ტიპის ფინანსურ როლს თამაშობდა, იგი განვითარდა და მოიცვა ოპერატიული კონტროლის ყველა საშუალებები და მისი საქმიანობა, ძირითადად, რისკზე დაფუძნებული გახდა, ამასთან ერთად, მიჩნეულია, რომ აუდიტორული სამუშაოს სარგებელი მდგომარეობს არა არსებული პრობლემების არგუმენტებად წარმოდგენასა და რეკომენდაციების შედგენაში, არამედ პრობლემათა ეფექტურ გამოწვრებაში, რის გამოც ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას ამ არგუმენტებისა და რეკომენდაციების საფუძველზე გადაუდებელი ღონისძიებების შემუშავება მოეთხოვება.

მიუხედავად იმისა, რომ მსოფლიოში შიდა აუდიტი ტარდება სხვადასხვა ორგანიზაციებში, მათი მიზნები და მასშტაბები სტრუქტურის მიხედვით თითქმის ერთნაირია,

თუმცა განსხვავებულიცაა ქვეყანაში მოქმედი კანონების გამო, რაც გაელენას ახდენს შიდა აუდიტში ერთნაირი წესებისა და პრინციპების ჩამოყალიბებაზე. ყოველივე ამის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტის ინსტიტუტის მიერ მომზადებულ ოქნა შიდა აუდიტის სტანდარტების კოდიფიკაცია.

ამ სტანდარტების მიხედვით, შიდა აუდიტორმა აუდიტის ჩატარებისას უნდა გაითვალისწინოს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით (შესავლის მე-6 პარაგრაფი) „საწარმოს ხელმძღვანელობამ შიდა გამოყენებისათვის შეიძლება მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება იმ სახით, რომელიც ყველაზე უკეთ შეესაბამება საწარმოს შიდა მართვის მიზნებს, ხოლო როდესაც ფინანსური ანგარიშგება ქვეყნდება სხვა პირებისათვის, მაგ: აქციის მფლობელების, კრედიტორების და სასოგადოებისათვის, იგი უნდა შეესაბამებოდეს აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს“.

ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტის სამსახურის გამართულად მუშაობისათვის, აუდიტორის მიერ აუცილებლად უნდა სრულდებოდეს შემდეგი ძირითადი კრიტერიუმები:

- ქვეყის ნორმების დაცვა - შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან დაიცვან ქვეყის პროფესიული ნორმები;

- ცოდნა, გამოცდილება და დისციპლინა - შიდა აუდიტორებს უნდა ჰქონდეთ გარკვეული ცოდნა, გამოცდილება და რაც მთავარია, იყენენ დისციპლინირებულნი, რაც აუცილებელია შიდა აუდიტორული შემოწმების განსახორციელებლად;

- ურთიერთობები ადამიანებს შორის და კომუნიკაცია - შიდა აუდიტორები უნდა იყენენ კომუნიკაბელურნი მუშაობის დროს, უნდა შეძლონ ეფექტურად და სრულყოფილად გადმოცენ ყველა გამოვლენილი ფაქტი;

- ექსპერტიზის ამაღლება - შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან დაიცვან თავიანთი პროფესიული დონე ექსპერტიზის ამაღლების გზით;

- პროფესიული დამოუკიდებლობა - შიდა აუდიტორები უნდა აელენდნენ სათანადო პროფესიულ დამოუკიდებლობას შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს;

- სამუშაოს მოცულობა - შიდა აუდიტის სფეროში შედის ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის ორგანიზაციის ეფექტურობის შესწავლა და შეფასება;

- ინფორმაციის უტყუარობა და მთლიანობა - შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან შეამოწმონ საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის უტყუარობა და მთლიანობა, აგრეთვე ის წესები, რომელთა საშუალებითაც განისაზღვრებოდა, ფასდებოდა, კლასიფიცირდებოდა და გაიკვირებოდა მოცემული ინფორმაცია;

- წესების, გეგმების, პროცედურების, კანონების და დადგენილებების დაცვა - შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან შეამოწმონ წესები და სისტემა, რომელიც შექმნილია იმ წესების, გეგმების, პროცედურების, კანონებისა და დადგენილებების დაცვის გარანტიად, რომელთაც მნიშვნელოვანი გავლენის მოხდენა შეუძლიათ ოპერაციებისა და ანგარიშგებაზე, აგრეთვე, შეამოწმონ თვით ორგანიზაციის მიერ მათი დაცვის ხარისხი;

- აქტივების დაცვა - შიდა აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ აქტივების დაცვის წესების შემოწმება და საჭიროებისამებრ, შეამოწმონ ამ აქტივების არსებობა;

- რესურსების ეკონომიური და რაციონალური გამოყენება - შიდა აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ რესურსების გამოყენების ეკონომია და რეიტაბელურობა;

- ოპერაციებისა და პროგრამებისათვის დასახული მიზნებისა და ამოცანების მიღწევა - შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან შეამოწმონ ოპერაციები და პროგრამები იმ მიზნით, რათა გაარკვიონ, შესაბამებიან თუ არა შედეგები დასახულ მიზნებსა და ამოცანებს, ასევე, სრულდება თუ არა ოპერაციები და პროგრამები გუგმის მიხედვით;

- აუდიტორული სამუშაოს შესრულება - აუდიტორული სამუშაო მოიცავს აუდიტის დაგეგმვას, ინფორმაციის შემოწმებასა და შეფასებას, შედეგებზე შესაბამისი დასკვნის შედგენას;

- აუდიტის დაგეგმვა - შიდა აუდიტორებმა უნდა დაგეგმონ ყოველი აუდიტორული შემოწმება;

- ინფორმაციის შესწავლა და შეფასება - შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან შეაგროვონ, გაანალიზონ, განმარტონ და დაასაბუთონ ინფორმაცია აუდიტორული შემოწმების შედეგებზე;

- შედეგების შეტყობინება - შიდა აუდიტორები ეალდებულნი არიან საწარმოს ხელმძღვანელობის წინაშე თავიანთი სამუშაოს შედეგებზე;

- შემოწმების შემდგომი კონტროლი - შიდა აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ შემოწმების შემდგომი კონტროლი, რათა დარწმუნდნენ იმაში, რომ აუდიტორულ დასკვნაში გამოთქმული ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად მიღებულია შესაბამისი ღონისძიებები.

აქ წარმოადგინებ თითოეულ საკითხზე არსებობს შიდა აუდიტის ნატარების სტანდარტები, აუდიტორის ქცევის ნორმები, სადაც დეტალურადაა განხილული, თუ როგორ უნდა მოხსილდებოდეს ეს სტანდარტები აუდიტორულ პროცედურებს. მხედველობაშია მისაღები, რომ შიდა აუდიტის პროცედურებზე სეგაეულენას ახდენს ბიზნესის მრავლობა, სრულულის ხარისხი და თავისებურებები, აგრეთვე, შემოწმების ნატარების პირობები, ბულალტრული აღრიცხვის სპეციფიკა და დამუშავების მეთოდები.

აუდიტორი ამ სტანდარტების ფარგლებში, რაც მის საქმიანობას ეხება, ადგენს შესაბამის დასკვნას, სადაც პირველ რიგში განხილდება საწარმოს კონტროლის სტრუქტურობა. ღონისძიებებისა და პროცედურების ეფექტურობა.

სტანდარტის ძირითადი მიზანია - მონაცემთა ასახვის სისრულის, სისუსტის და კონტროლების უსრულელოყოფა, რაც მჭიდროდაა დაკავშირებული აუდიტორული შემოწმების მოხზნებთან, ხოლო კონტროლის ამოცანას წარმოადგენს მონაცემთა ასახვის სისრულისა და კანონიერების უსრულელოყოფა, რაც უპირისპირდება აუდიტორული შემოწმების მიზნებს - მონაცემების სისრულისა და შეცდომების არსებობის ან შესაძლებლობის განსაზღვრას. ამასთან ერთად, არის შემთხვევები, როდესაც სოგიერთ ღონისძიებას და პროცედურას, რომელიც კონტროლის სტრუქტურას ეხება, არ აქვს კავშირი ფინანსური ან გარემოების შემოწმებასთან, მაგრამ დაკავშირებულია სოგიერთი მმართველობითი გადაწყვეტილების ეფექტურობასთან, ამიტომ ეს საკითხებიც ღრმა შესწავლას მოითხოვს. ასე, რომ პრაქტიკული მუშაობისას შიდა აუდიტის სტანდარტების მიზნელობა თანდათან იზრდება, რადგან იგი წარმოადგენს შიდა აუდიტის პროფესიონალური ნატარების პრაქტიკის შესახებ სტანდარტების აუდიტორულ განმარტებას.

გარდა შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა, სტანდარტების საბჭოს - უმაღლესი ტექნიკური კომიტეტის მიერ, რომელიც შექმნილია შიდა აუდიტორის ინსტიტუტში, შემუშავებულია პროფესიონალ შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი. ეს კოდექსი განსაზღვრავს შიდა აუდიტორთა პროფესიულ პასუხისმგებლობას და აერთიანებს შიდა აუდიტის ნატარების წესებს და განმარტებებს, რომლებშიც ხელი უნდა შეწყონ აუდიტორს პროფესიონალ მოვალეობის შესრულებაში და შიდა აუდიტის პრაქტიკულად ნატარებაში.

კოდექსის პრინციპების პრაქტიკულად აქცენტს აკეთებს შიდა აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე, ხოლო ქცევის კოდექსის პრინციპები განსაზღვრავს ქცევის მინიმალურ დონეს. შიდა აუდიტის ეთიკის კოდექსი (ისე, როგორც გარე აუდიტორის მსგავსი კოდექსი) ხაზს უსვამს, რომ აუდიტორმა არამარტად ელიაროს დამოუკიდებლობა, არამედ უნდა ადკეთოს კიდევ ის ქმედებანი, რომლებსაც, ფაქტიურად, შეუძლიათ დაარღვიონ იგი და ბიძგი მისცენ დამოუკიდებლობის უგულვებელყოფას.

ეთიკის კოდექსი შიდა აუდიტორებს უყენებს შემდეგ ძირითად მოთხოვნებს:

- თავიანთი მოვალეობის შესრულებისას უნდა გამოამყვანონ პატიოსნება, ობიექტურობა, მონდობება, არ მოექცნენ სხვისი ზემოქმედების ქვეშ, დასკვნები გამოიტანონ მხოლოდ ფაქტებზე დაყრდნობით;

- საკითხების შესწავლისას უნდა გამოიჩინონ ლოიალობა ყველას მიმართ, ვისაც კი უწევინ მომსახურეობას, ამასთან ერთად, მათ შეგნებულად არ უნდა მიიღონ მონაწილეობა უთანონო ან არასამართლებრივ ქმედებაში;

- არ უნდა მიიღონ მონაწილეობა ისეთ ქმედებაში, რომელიც დისკრედიტაციას გაუწევს შიდა აუდიტორის პროფესიას, მის ორგანიზაციას;

- იყენებ კომუნიკაბელურები, ორგანიზაციის ყველა მუშაკთან იყენებ კეთილმოსურნე დამოკიდებულებაში, ეფექტურად შეუსწორებ შემენული ნაკლოვანებები, თავი შეიკაოონ უსაფუძელო კრიტიკისაგან, გაუწიონ უანგარო დახმარება სხვადასხვა საკითხის გადაწყვეტაში;

- თავი უნდა შეიკაოონ ისეთი ქმედებებისაგან, რომლებიც მათი ორგანიზაციის ინტერესებს წინააღმდეგობიან ან უარყოფითად შეძლება აისახოს იმ შესაძლებლობებზე,

რომლებიც აძლევენ საშუალებას იყენენ ობიექტურები თავიანთი სამსახურუბობრივი მოვალეობების და ვალდებულებების შესრულებისას;

- არ უნდა აიღონ არაეთიკური ფასეულობა, რამაც შეიძლება იმოქმედოს ან უარყოფითი გავლენა იქონიოს მათი პროფესიონალური დასკვნის წამოყალიბებაზე;

- უნდა იქონიონ ის ვალდებულებები, რომელთა შესრულებაც შეუძლიათ თავიანთი ძალებისა და კომპეტენტურობის გათვალისწინებით;

- ყველა საშუალებების გამოყენებით დაიცვან შიდა აუდიტის ჩატარების პროფესიონალური სტანდარტები;

- გამოიჩინონ სიფრთხილე იმ ინფორმაციის გამოყენებისას, რომლებიც მიიღეს სამსახურუბობრივი მოვალეობის შესრულების დროს, მათ არ უნდა გამოიყენონ კონფიდენციალური ინფორმაცია პირადი სარგებლობის და არც ისე, რომ შეიძლება იყოს კანონსაწინააღმდეგო ან ზიანი მიაყენოს მათი ორგანიზაციის საქმიანობას;

- საშუალო შედეგების ანგარიშისას სრულყოფილად უნდა ახახონ მათთვის ცნობილი ყველა არსებითი ინფორმაცია, რომელსაც შეუძლიათ დაამახინჯონ ანგარიშები ოპერაციების შესახებ, ანდა დამალონ არასამართლებრივი ქმედებები;

- მუდმივად უნდა იღვწოდნენ პროფესიონალიზმის სრულყოფისათვის და აგრეთვე, საკუთარი საშუალო ვეფექტურობისა და ხარისხიანობისათვის;

- მოვალეობებისას უნდა ახსოვდეთ, რომ ისინი ვალდებული არიან ყურდნობოდნენ საკუთარი ვალდებულებების, კომპეტენტურობის, მორალის და ღირსების მაღალ დონეს.

კოდექსი ავალდებულებს შიდა აუდიტორებს განახორციელონ ყველა საჭირო დონისიძიება შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოსაყენებლად და დაიცვან პრინციპები, რომლებიც ფორმულირებულია შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და ეთიკის კოდექსით.

და ბოლოს, ეთიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა აუდიტის ეფექტურ და ადეკვატურ ფუნქციონირებაზე პასუხისმგებლობა მას ეკისრება, ამიტომ იგი ყოველდღიურ სრუნებას უნდა იწინდეს შიდა აუდიტის სამსახურის მიმართ, კერძოდ უნდა ერკვეოდეს მის ბუნებასა და მიზნებში, იყოს კომპეტენტური, იკავებდეს შიდა აუდიტორთა მხარდამჭერ პოზიციას და აშკარად გამოხატავდეს თავის მოსტიტორ დამოკიდებულებას მის მიმართ და რაც მთავარია, აცნობიერებდეს, რომ კარგად ორგანიზებული შიდა აუდიტის სისტემა ის ფუნდამენტია, რომელსე დაყრდნობითაც ხორციელდება ორგანიზაციის, მისი მიზნების, საქმის წარმოებისა და რესურსების კონტროლი და წარმოადგენს ყველაზე საიმედო საშუალებას უტყუარი ინფორმაციის მიღების, კანონიერების რეჟიმის და საშემსრულებლო დისციპლინის ინტეგრირებული მიზნების მისაღწევად. აღნიშნულის გამო, ეს სისტემა იმგვარად უნდა მოეწიოს, რომ ესადაგებოდეს საწარმოს საქმიანობის მასშტაბებს, სპეციფიკას და რაც მთავარია, რეგულარულად და ეფექტურად ფუნქციონირებდეს. გასათვალისწინებელია, რომ შიდა აუდიტის საქმიანობას დადებითი შედეგები მოაქვს გარკვეულ დონეზე, ამიტომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა უნდა ცდილობდეს შიდა აუდიტის სისტემის მუდმივ სრულყოფას და დახვეწას, რათა მიღწეულ იქნას მისი მაქსიმალური ეფექტურობა.

შიდა და გარე აუდიტორთა ურთიერთდამოკიდებულება, მათი ზანხასხვამებალი ნიშნები

საწარმოს კონტროლის სამართაივი სისტემის განუყოფელ შემადგენელ ნაწილს შიდა აუდიტი წარმოადგენს. შიდა აუდიტის მიზნები და ამოცანები განსხვავებულია გარე აუდიტის მიზნებისა და ამოცანებისაგან, კერძოდ: შიდა აუდიტის სამუშაო პროგრამას ადგენენ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელები ან მესაკუთრეები, ხოლო გარე აუდიტორი გარეგნობის წყობლის საფუძველზე ატარებს აუდიტს და დამოუკიდებლად ახდენს წარმოდგენილი ბუალტრული ანგარიშგების შეფასებას, ასევე, შიდა აუდიტი მიმართულია მეწეჯურებისადმი დახმარების აღმოწენისაკენ მათ მიერ კონტროლის ფუნქციების განხორციელების საქმეში, მაშინ, როდესაც გარე აუდიტის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე ბუალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების უტყუარობაზე, სისრულეზე მიუკერძოებელი აუდიტორული დასკვნის შედგენა. მიუხედავად ამ სხვაობისა, ორივეს ძირითადი ინტერესი აუდიტორული ორგანიზაციის რისკის იდენტიფიკაცია და მისი შიდა კონ-

ტროლის ორგანიზაციულ სისტემაში გარკვევა. ამიტომ ხშირად, შიდა და გარე აუდიტის საქმიანობაში შეიმჩნევა კოორდინაცია, ხოლო ამ ამოცანების გადაწყვეტის ხერხები ხშირ შემთხვევაში მსგავსია და ერთმანეთს აესებენ. ამდენად, შიდა აუდიტის შემოწმების მეოლდების 'ხოციერთი ასპექტი' შეიძლება გამოდგეს გარე აუდიტის ჩახიათის, ელდებულეებბისა და მოცულოებბის განსა'სლერისათვის. ასეთი ერთბლიობა კი ქმნის წინაპრობას, რომ შიდა და გარე აუდიტორებმა ერთმანეთთან ითანამშრომლონ, გამოიყენონ თაეიანთი საქმიანობის ერთობლივი მონაცემები და მიადწიონ აუდიტის მაქსიმალურ ეფექტიანობას. ამ მოსა'სრეებას ადასტურებს ქვემოთ მოყვანილი ცხრალი, საიდანაც ნათლად ჩანს ამ ორი სამსახურის აუდიტის ჩატარების მეთოდების მსგავსება, თუმცა თითოეული მათგანის წყლდი ამ საქმიანობის კონტროლის მთლიან პროცესში არსებითად განსხეეებულაია

ფაქტორები	შიდა აუდიტი	გარე აუდიტი
ამოცანა	მართვის მოთხოვნებიდან გამომდინარე განისა'სლერება ხელმძღვანელობის მიერ როგორც მთლიანად საწარმოს, ისე საწარმოს ქვედანიყოფების მიხედვით	განისა'სლერება დამოუკიდებლად. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასა და აუდიტური ფირმას (ინდივიდუალური აუდიტორის) შორის გაფორმებული ხელშეკრულებით ან/და გარიგების წერილით
ობიექტი	მართვის ცალკეული ფუნქციონალური ამოცანების გადასაწყვეტი ამოცანებისათვის წინადადებების მომხადება, საინფორმაციო სისტემის დამუშეება და შემოწმება	განისა'სლერება, ძირითადად, ეკონომიკურ სუბიექტში დაფუძნებული ბუღალტრული აღრიცხე-ანგარიშების მონაცემებზე
მიზანი	განისა'სლერება ეკონომიკური სუბიექტის მიერ დამტკიცებული შიდა აუდიტის დებულებით, ბრძანებებით ან დამფუძნებელთა (დირექტორთა საბჭოს) მიერ დამტკიცებული პროგრამებით	განისა'სლერება საქართ-ელოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კონონით, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, კერძო შემთხვევაში, სასამართლო ინსტანციების მოთხოვნებით
საქმიანობის სახე	საშემსრულებლო საქმიანობა	სამეწარმეო საქმიანობა
საქმიანობის ორგანიზაცია	ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის კონკრეტულ დავალებათა შესრულება შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა გათვალისწინებით	დამოუკიდებლად განსახედურავს აუდიტორი იმ წესების და პროცედურების მოთხოვნების გათვალისწინებით, რაც განსახედურულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით
ურთიერთდამოკიდებულება	უშუალოდ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელზე დაქვემდებარება	თანაბარუფლებიანი პარტნიორობა, დამოუკიდებლობა როგორც დამკეთისაგან, ისე მესამე მხარისაგან, აგრეთვე, იმ აუდიტური ფირმის შესაკუთრებისა და ხელმძღვანელებისაგან, სა-

სუბიექტი	საწარმოს შტატში მყოფი ხელმძღვანელობისადმი დაქვემდებარებული თანამშრომლები	დაცვის მუშაობენ დამოუკიდებელი აუდიტორები, რომლებსაც შესაბამისი სურთოფიკატი და ლიცენზია გააჩნიათ აღნიშნული საქმიანობის განხორციელების უფლებაზე
კვალიფიკაცია	განსასწავლებელი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ დამტკიცებული დებულება, გააჩნია დამოუკიდებლობის ნაკლები ხარისხი და შედარებით დაბალი პროფესიული დონე	მკაცრად არის რეგლამირებული საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონით
ანასწავლება	საშტატო განრიგით განსასწავლებელი სარგებების მიხედვით	ხელშეკრულებით ან/და გარიგების წერილით განსასწავლებელი წესით, პირობებით და მოცულობით
პასუხისმგებლობა	ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის წინაშე	დაიკეთოს წინაშე და მესამე პირის მიმართ კანონმდებლობით დადგინებული ნორმატიული აქტების საფუძველზე
მეთოდები	ერთიდაიგივე ამოცანების გადაწყვეტისას არ არის გამორიცხული ერთიდაიგივე მიდგომა (მაგ.: ინფორმაციის უტყუარობის შეფასება, შერჩევითი შემოწმებების გამოყენება), თუმცა ახასიათებს განსხვავება სისუსტისა და დეტალურობის საკითხში	იგივე მეთოდები, რაც შიდა აუდიტზეა გათვალისწინებული
ანგარიშვალდებულება	ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის წინაშე	აუდიტორული დასკვნა შეიძლება გამოქვეყნდეს, ხოლო ანალიტიკური ნაწილი, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) გადაეცემა დამკვეთს

ორი სახის აუდიტის მსგავსებასა და განსხვავებას სწორი შეფასება მისცა ე. დ. ანდრეემა თავის წიგნში „პრაქტიკული აუდიტი“:

„მათ შორის ძირითადი განსხვავება ისაა, რომ შიდა აუდიტი მიმართულია მენეჯერებისადმი დახმარების აღმოჩენისაკენ მათ მიერ კონტროლის ფუნქციების განხორციელების საქმეში მათთან, რიდესაც გარე აუდიტი ემსახურება უცხო, გარე ჯგუფების ინტერესებს, შეიძლება ითქვას, რომ კონტროლის ამ ორი აღნიშნული სახის ფუნქციები ერთმანეთს აესებებს, ემსახურებიან რა სხვადასხვა მიზნებს, მაგრამ სინამდვილეში ის მომსახურება, რომელსაც ეწევიან შიდა და გარე აუდიტორები, პოტენციურად მნიშვნელოვნად უარავენ

ერთმანეთს. ამიტომ, ხშირად შიდა და გარე აუდიტორთა საქმიანობაში შეიმჩნევა კოორდინაცია, რაც ქმნის იმის პირობებს, რომ თავიდან იქნას აცილებული მუშაობაში არასაკმატარებელი დუბლირება და შემცირდეს დანახარჯები".¹

როგორც გარე, ისე შიდა აუდიტორის ერთ-ერთი უმთავრესი თვისებაა, პასუხისმგებლობის გრძნობა სასოგადოების წინაშე. ამიტომ, უფლებამოსილნი არიან პროგრამების შემუშავებისას იყენენ დამოუკიდებელი, საქმიანობა წარმართონ ისე, რომ აცილებულ იქნას სხვა პირებისა და ორგანიზების მიერ რაიმე საკითხის თავზე მოხვევა და შედეგების შეჯავა, შემოწმებები წაატარონ მიუკერძოებლად, ობიექტურად, მათმა ქცევამ არ უნდა გამოიწვიოს პროფესიის დისკრედიტაცია, ამიტომ, პირველ რიგში, მკაცრად უნდა დაცვიან ისეთი ეთიკური და პროფესიული ნორმები, როგორცაა:

- ობიექტურობა, დამოუკიდებლობა და პატიოსნება;
- ინფორმაციის კონფიდენციალურობა;
- პროფესიონალიზმი, კომპეტენტურობა და კეთილსინდისიერება;
- სწავლისა და მორალის სოგადი ნორმები.

მიუხედავად ერთობლივი მიზნებისა, შიდა აუდიტის მიერ შედგენილი დოკუმენტაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნას აუდიტორული პროცედურების განსასჯერული ფაქტობრივი მონაცემების მისაღებად, მაგრამ იგი, თავისთავად, საქმარისი არ არის, რადგან არის ფაქტორები, რომლებიც გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს. პირველ რიგში, გასათვალისწინებელია ამ სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი, მისი დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის დაცვის შესაძლებლობანი და რაც მთავარია, ეკონომიკური სუბიექტის სელამდგინებლობის მიერ შიდა აუდიტზე შესაძლო შესაღწევების ფაქტორები. იმის გამო, რომ შიდა აუდიტის სამსახური სამეურნეო სუბიექტის შემადგენელი ნაწილია, იგი სოგ შემთხვევაში ვერ აღწევს სრული დამოუკიდებლობის ისეთ დონეს, რაც მოეთხოვება გარე აუდიტორს, რის გამოც, შემოწმების შედეგებზე დამოუკიდებელი მოსახრების გამოხატვა შეუძლებელია.

მიუხედავად შიდა მისაღები ის გარემოებაც, რომ შიდა აუდიტის სისტემა როგორც დამოუკიდებელი არ უნდა იყოს დამოუკიდებელი, მაინც ვერ უზრუნველყოფს ამ საქმიანობის უწყვეტურობას, რადგან სოგ შემთხვევაში, შიდა აუდიტორები იძულებული ხდებიან საკონტროლო პროცედურების ჩატარებისთვის, ეკონომიკურად გასწორონ ხარჯები, რათა ეს ხარჯები არ აღმოჩნდეს შეუსაბამო იმ შედეგებთან, რასაც შიდა აუდიტორისაგან მოელოან. ასევე, არ არის გამორიცხული სოგერთი ფაქტორი, რომელიც შიდა აუდიტის ეფექტურობის შესუსტებას ან არასრულყოფილად ჩატარების მიუხედავად შეიცავს, რადგან ეს სისტემა ც დამოკიდებულია ადამიანურ ფაქტორებზე, რის გამოც, არ არის გამორიცხული მიუხედავად თუ ინტერპრეტაციებში შეცდომების დაუგებრობის, უწყრადულობის ან დაბნეულობის ფაქტორი, რის შედეგად, შიდა კონტროლი, რომელსაც ისინი ახორციელებენ, შეიძლება გახდეს არაეფექტური, ვერ უზრუნველყოს სრული და ზუსტი მონაცემების ინფორმაცია, თაღლითობის ფაქტებისაგან დაცვა და სხვა.

პრაქტიკამ ცხადყო, თუ შიდა აუდიტის სამსახური მუშაობს ეფექტურად, მაშინ გარე აუდიტის შეუძლია, გარკვეულწილად, ენდოს შიდა აუდიტორების მიერ გამოვლენილი შეცდომებისა და დარღვევების შეფასებას. იმისათვის, რომ შესწავლილ იქნას შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობა, გარე აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა შეაფასოს შიდა აუდიტორთა კომპეტენტურობა, რეპუტაცია და ეკალიფიკაცია ამათომი სექტორში, გაანალიზოს მათ მიერ შესრულებული სამუშაოები და მათზე შედგენილი დოკუმენტაცია, რითაც განსასჯეროს, ამ დოკუმენტების მიხედვით არის თუ არა დაფიქსირებული ის საკითხები, რომლებიც გარე აუდიტორის ინტერესების სფეროს წარმოადგენს, შეიძლება თუ არა მათზე დაყრდნობა და გამოყენება. ამასთან ერთად, გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, მიუხედავად იმისა, რომ შიდა აუდიტორი პერსონალურად პასუხისმგებელია მის მიერ გამოყენებულ მეთოდებსა და პროცედურებზე, შესრულებულ სამუშაოზე და დასკვნებზე, გარე აუდიტორმა მაინც უნდა წაატაროს განსასჯერული ოპერაციები, რათა გამოიყენოს შიდა აუდიტორის მიერ მოაოებელი მტკიცებულებანი და გაითვალისწინოს იგი საერთო დასკვნის შედგენისას, რომლის უტყუარობაზე პასუხისმგებლობა მას ეკისრება.

¹ ვ. დ. ანდრეევი „პრაქტიკული აუდიტი“ თბ. 1995 წ. გვ. 22

გარე აუდიტორმა აუდიტის პროცესში უნდა გაითვალისწინოს შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო (თუ ასეთი საერთოდ არსებობს). განსასაზღვროს მისი გაელენა გარე აუდიტის პროცედურებზე, რადგან შესაძლებელია შიდა აუდიტის სამუშაოთა გარკვეული ნაწილი გამოადგეს გარე აუდიტორს.

შიდა აუდიტორების მიმართ გარე აუდიტორების მხრიდან ნდობის გამოხატვა, რომელიც ხელს უწყობს შემოწმებასე გასაწევი დროის შემცირებას, არ გულისხმობს დამოუკიდებელი აუდიტორის პასუხისმგებლობის დაყოფას ან შემცირებას ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასე ახრის გამოთქმასე, რადგან გარე აუდიტორს აქვსრია პირადი პასუხისმგებლობა აუდიტორული დასკვნის შინაარსსე. პროცედურების ხასიათის, ელემენტების და მოცულობის განსაზღვრასე. ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში დამოუკიდებელი აუდიტორისათვის მნიშვნელოვანია ოპტიმალური დამოკიდებულების არსებობა პროფესიულ სექციციზმისა და ნდობის შორის ეკონომიკური სუბიექტის შიდა აუდიტთან მიმართებაში. გარე და შიდა აუდიტის ურთიერთშედეგების ტექნიკოლოგია უნდა დაეყუძნდეს შიდა აუდიტის მხრიდან გარე აუდიტორთან მაციონალური თანამშრომლობის პრინციპებსე, გარე აუდიტორისაგან მიუკერძოებელი მიდგომის კონკრეციის ნდობის ხარისხის შეყასებით.

გარე აუდიტორს კარგად უნდა ესმოდე შიდა აუდიტის დანიშნულება, რათა სრულყოფილად დაეცემოს აუდიტო და დაადგინოს აუცილებელი ტესტირების ხასიათი, დრო და მოცულობა. ამ მიზნით, პირველ რიგში, მან გულდასმით უნდა შეაფასოს აუდიტორულ ორგანიზაციისში მოქმედი კონტროლის პრაქტიკის ეფექტიანობა და ადეკვატურობა. სასურველია, კარგი ურთიერთობა დაამყაროს ამ სამსახურის თანამშრომლებთან მათი გამოცდილებისა და ცოდნის გამოსაყენებლად. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა აუდიტორთა საქმიანობა განსაკუთრებით ფასეულია, რადგან მათ გაანინათ აუდიტორებზე ორგანიზაციის სამეწარმეო სექციციის და მისი შემოწმების მეთოდების ცოდნა. შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გონიერულად გამოყენებას შეუძლია გაელენა იქონიოს ჩასატარებელი აუდიტის მეთოდების შერჩევაზე. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დაეკრდნობაან შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებულ შემოწმების მასალას, ამით შესლდაეენ შესამოწმებელ სამუშაოთა მოცულობას და ამასთანაეე, თავიდან აიცილებენ სამუშაოს დუბლირებას. თუ აუდიტორი გადაწყვეტს დაეკრდნოს შიდა აუდიტის მასალას, მან უნდა განსაზღვროს: რა მოცულობის ინფორმაციასე შეიძლება დაეკრდნობა ერთდროულად და განახორციელოს დამატებითი შესაბამისი პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს ასეთი ნდობის საკმარის საფუყველს.

გარე აუდიტორს შეუძლია სამუშაოზე მოიზიდოს შესამოწმებელი საწარმის შიდა აუდიტორები. შიდა აუდიტორების ფუნციონირების ჩარჩოები, ძირითადად, განისაზღვრება წინასწარ შედგენილ შესაბამის პროგრამაში, რომლის მიხედვითაც ახდენს ორიენტირებას გარე აუდიტორი და გეგმაეის სამუშაოს მოცულობას. დამოუკიდებელმა აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს შიდა აუდიტორებთან ურთიერთევიშირისა და კოორდინაციის საკითხები, მათ შორის, უნდა შეთანხმდნენ იმაზე, არსებობს თუ არა გარე აუდიტორისათვის ხელშისაწვდომობის შესაძლებლობა შიდა აუდიტორის ანგარიშგებაზე. რათა შიდა აუდიტის სამუშაო გამოყენებულ იქნას გარე აუდიტის პროცედურების შესამცირებლად ან სახესიხეაობის ბასად, ამ მიზნით, გარე აუდიტორმა გულმოდგინედ უნდა განიხილოს შიდა აუდიტორის მიერ შედგენილი დოკუმენტაცია. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელთან შეთანხმებით, შიდა აუდიტის განყოფილებას შეუძლია პირდაპირ გაუწიოს ასისტენტობა დამოუკიდებელ აუდიტორს განსაზღვრული პროცედურების განხორციელებაში. აუდიტის პროცესში, დამოუკიდებელმა (გარე) აუდიტორმა რომელიც შეუძლებსდაეკარად ეკრდნობა შიდა აუდიტს, უნდა მიადწიოს აუდიტის პროცესში ყველა არსებული საკითხის უშუალო მინაწილეობის ისეთ ხარისხს, რომელიც მას უფლებას მისცემს გამოიტაროს საკუთარი დასკვნა აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების დაეყასე, ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

დამოუკიდებელმა აუდიტორმა სეკრძეუნიით უნდა განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, თუ რა სახით შეუძლია დაეკრდნოს შიდა აუდიტის მინაცემებს. ამ მიზნით, შიდა აუდიტის საქმიანობის ეაციობის დაწყების ეტაპზე გარე აუდიტორები დაეკგმეილენ სამუშაოების პროცედურების განსაზღვრის მიზნით, შიდა აუდიტორების მიერ. განხორციელებული სამუშაოების შესწავლის გსით ადგენს ორგანიზაციის სექციციისა და მისშტაბებს, ამ სამსახე-

რის სტრუქტურას და მის ადგილს მართყის სისტემაში, მისი ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემას, შიდა აუდიტის მიერ შესწავლილი საკითხების ხარისხს, ქონების დაკვირვების უზრუნველსაყოფად გატარებულ ღონისძიებებს, ბუღალტრული აღრიცხვის საიმპლემენტაციას და შედეგობას. თუ ასეთი გამოკვლევის შედეგების მიხედვით გარე აუდიტორი დარწმუნდება შიდა აუდიტის სისტემის არადაამაჟყოფილებელ (არასაინფორმაციო) საქმიანობაში, მის დაბალ დონეში, მაშინ ასეთი შიდა აუდიტის მიერ ნატარებელი შემოწმების შედეგად შედგენილ ინფორმაციაზე და დასკვნებზე დაყრდნობა მისანაშენებელია, ხოლო პირადად, თუ ამ მონაცემებში სრულყოფილად არის ასახული ორგანიზაციის საქმიანობის მდგომარეობა და ის საკითხები, რომელიც შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და შიდა აუდიტის დებულებით არის განსაზღვრული, გარე აუდიტორი უნდა დაეყრდნოს ამ მონაცემებს და სათანადოდ ასახოს აუდიტის ნატარების გეგმაში.

გარე და შიდა აუდიტორთა ურთიერთდამოკიდებულება, მათი საქმიანობის ეფექტურობის ძირითადი პრინციპები, რა კრიტერიუმებს უნდა აკმაყოფილებდეს შიდა კონტროლის მონაცემები, რომ იგი გამოყენებულ იქნას გარე აუდიტორის მიერ, ფართოდ არის განხილული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტ №10 „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“. სტანდარტში გარდა იმისა, თუ როგორ უნდა შექმნილიყოს ორგანიზაციაში შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტრუქტურა და მის მიერ განხორციელებული საქმიანობა, დეტალურად არის განხილული ის მოთხოვნები და ასპექტები, რომლებიც უნდა აკმაყოფილებდეს გარე აუდიტის მიერ ნატარებულ აუდიტში შიდა აუდიტორების მოკლებული მასალების ასახვას. სტანდარტის მოთხოვნაა: „გარე აუდიტორი კარგად უნდა გაეცნოს შიდა აუდიტორის საქმიანობაში, რაც მას დაეხმარება აუდიტის დაგეგმვასა და ეფექტური აუდიტორული მიდგომის შემუშავებაში“.

სტანდარტის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, გარე აუდიტორმა ეკონომიკურ სუბიექტთან ხელშეკრულების გაფორმებისთანავე უნდა წამოაყალიბოს აზრი შიდა აუდიტის კონტროლის საქმიანობაზე, რომელიც მას დაეხმარება აუდიტორულ დაგეგმვაში და ეფექტური აუდიტორული მიდგომის შემუშავებაში. გარე აუდიტორმა უნდა შეადგინოს შიდა კონტროლის სისტემის შეფასების პროგრამა, თავის სამუშაო დოკუმენტაციაში ასახოს დასკვნები, რომელიც შიდა აუდიტორის კონკრეტულ სამუშაოს ეფექტურობაზე იგი მის მიერ შესწავლილი, შეფასებული და ტესტირებულია. გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის ფუნქციების წინასწარი შეფასება განსაზღვრავს, გამოყენებულ იქნას თუ არა შიდა აუდიტორის მასალები, რაც, უდავოდ, გამოიწვევს გარე აუდიტის პროცედურების ხასიათის, უაღრესად და მოცულობის მოდიფიკაციებს. დაგეგმვების სტადიაში შიდა კონტროლის შეფასებისას, გარდა შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სისტემისა, გასათვალისწინებელია:

- კომპეტენტურობა - აუდიტორის პროფესიული განათლება და მუშაობის გამოცდილება, მათ წინაშე დასახული ამოცანებისა და პრობლემების აღქმის ხარისხი;
 - პროფესიული დონე - შიდა კონტროლის სამსახურის დაგეგმვებისა და დოკუმენტაციების მდგომარეობა, სამუშაო პროცესებისა და დოკუმენტაციის წინააღმდეგობა;
 - ფუნქციონალური ჩარჩოები - იმ სამუშაოთა მოცულობა და შინაარსი, რომელიც შიდა აუდიტორულ სამსახურს აქვს შესრულებული;
 - მნიშვნელობის დონე - ასრულებს თუ არა შიდა აუდიტის რეკომენდაციებს ეკონომიკურ სუბიექტის ხელმძღვანელობა ან მისი მფლობელი.
- დაგეგმვების სტადიაში გარე აუდიტორმა უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება: გამოიყენოს თუ არა მოცემული მასალა გარე აუდიტის მიზნებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ გარე აუდიტორი გადაწყვეტილს გამოიყენოს შიდა აუდიტის სამსახური, აუცილებლად უნდა გაეცნოს და შეისწავლოს შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია, რათა დაადგინოს:
- შიდა აუდიტორთა სამუშაოს მოცულობა და შესაბამისი პროგრამები პასუხობს თუ არა მოწვეული აუდიტორის მიზნებს;
 - მიმდინარეობს თუ არა შიდა აუდიტორთა სამუშაოები დამტკიცებული გეგმის მიხედვით და გაფორმებულია თუ არა იგი სრულყოფილი დოკუმენტების საფუძველზე;
 - შიდა აუდიტორთა მიერ მიღებული დასკვნები საქმარისად თუ არის დასაბუთებული და შესაბამისობაშია თუ არა არსებულ გარემოებებთან;
 - ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობისათვის ცნობილი რისკის ზონები გათვალისწინებულია თუ არა შიდა აუდიტის სამუშაოთა დაგეგმვებისას;

- კონსტრუქციულია თუ არა შიდა აუდიტორთა მიერ შემუშავებული შენიშვნების და წინადადებების დამოკიდებულება ხელმძღვანელობის ან მესპეტრონის მხრიდან.

შიდა აუდიტის კონკრეტული შემოწმების შინაარსი, ვადები და მოცულობა დამოკიდებულია გარე აუდიტორის მიერ აუდიტური რისკის შეფასებაზე, შესამოწმებელი ობიექტის არსებობაზე და შიდა აუდიტის სამსახურის წინასწარ შეფასებებზე. გარე აუდიტორმა შიდა აუდიტის შეფასებისას უნდა გამოთქვას თავისი აზრი იმ სუსტი მხარეების შესახებ, სადაც შიდა აუდიტის დაბალი დონე იქნა შემსწავლელი.

გარე აუდიტორები ინფორმაციის შეგროვების საშუაოს დიდ ნაწილს ასრულებენ დამოუკიდებლად, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტი შესამოწმებელ საწარმოში ფუნქციონირებს, გარე აუდიტორს შეუძლია დაეყრდნოს შიდა აუდიტორის მომსახურებასაც, ასევე, გამოიყენოს სხვა საექვილიტების გამოცდილებაც. გარე აუდიტორების შემოწმების ეფექტურობა შიდა აუდიტორებთან თანამშრომლობით იზრდება, უფრო მეტად, დამოუკიდებელ გარე აუდიტორს არ შეუძლია უარი თქვას შიდა აუდიტორთან გარკვეულ თანამშრომლობაზე, რადგან მან თავის დასაცვაში აუცილებლად უნდა გამოხატოს აზრი შიდა კონტროლის მდგომარეობაზე.

შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციონირების კომპლექსური მიდგომა უზრუნველყოფს საწარმოში შიდა კონტროლის მთელი სისტემის მაღალეფექტურობას, რაც, ამასთანავე, ამცირებს რისკს გარე აუდიტის სამუშაოების ჩატარებისას და იწვევს აუდიტზე გასაწვევი დანახარჯების შემცირებას. იმისათვის, რომ საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობასა და შესრულებული სამუშაოს ხარისხის უტყუარობაში დარწმუნდეს აუდიტორი, ყურადღებით უნდა შეისწავლოს შიდა აუდიტის მდგომარეობა საწარმოში. შიდა აუდიტის საიმედოობის პირველადი შეფასება გარე აუდიტორის მიერ ხდება საკუთარი მეთოდებისა და ხერხების საფუძველზე, სტანდარტით გათვალისწინებული მოთხოვნების მიხედვით. შეფასების პროცესი შედგება სამი ეტაპისაგან: შიდა აუდიტის სისტემის ზოგადი გაცნობა, მისი საიმედოობის პირველადი შეფასება და შესრულებული სამუშაოების უტყუარობის მტკიცებულებების შეფასება. ამასთან, გათვალისწინებულ უნდა იქნას, რომ აღრიცხვისა და სამუშაოების საქმიანობის დოკუმენტაცია განიხილება არა შემოწმებით წესით, არამედ მთლიანად იმ პერიოდის მიხედვით, რომელსაც აუდიტი მოიცავს. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს საწარმოს საქმიანობის იმ პერიოდს, როდესაც გამოიკვებება საწარმოს არარტიმული შემოზობა, სხვადასხვა სახის მონაცემების არსებითი განსხვავება და შეუსაბამობა, ანუ გარე აუდიტორმა გულდასმით უნდა შეაფასოს შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ცალკეული ნაწილების საზღვრები და მასთან დაკავშირებული პროგრამების ადეკვატურობა და ამასთანავე, დაადგინოს შეესაბამება თუ არა შიდა აუდიტორის შეფასება სინამდვილეს.

ასე „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“ მიესადაგება გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის მდგომარეობის შესწავლას და მისი მასალების გამოყენებას, ამიტომ იგი ითვლება ძირითად პრინციპად, რომლის მიხედვითაც უნდა წარიმართოს ამ საქმიანობის შეფასება. მიუხედავად ამისა, პრაქტიკიდან გამომდინარე, კონკრეტული პრინციპები ამ საქმიანობის შესწავლისას თითოეული აუდიტორის პროფესიული განხილვის საგნად რჩება და დამოკიდებულია სხვადასხვა ფიქარების ცალკეულ მომენტებზე.

რეზიზნია და აუდიტი

ქვეყანაში საბაზრო ურთიერთობათა დამკვიდრებასთან ერთად დაიწყო მკონტროლული სისტემის ტრანსფორმაცია, ამან განაპირობა ქვეყანაში ახალი მკონტროლებული ორგანიზაციის - აუდიტორული სამსახურის შექმნა. დღეს აუდიტორული სამსახური ფუნქციონირებს, ძალაშია შესული კანონი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ, შეიქმნა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, ერთი სიტყვით, უნიული დაიძრა. როგორც ყოველი ახალი საქმიანობა, აქაც არის საკითხები, რომლებიც განმარტებას მოითხოვს. აუდიტის ფართოდ დანერგვის რთულ გზაზე არსებული სერიოზული პრობლემებიდან ყურადღებას იმსახურებს განსხვავებები, რომლებიც არსებობს ამოცანებსა და მიზნებში, საქმიანობის პრაქტიკულ და მეთოდოლოგიურ ასპექტში, დამოუკიდებელ აუდიტისა და სახელმწიფო მკონტროლებელ ორგანიზების შორის. ამ საკითხის აქტუალობა გამოწვეულია იმით, რომ აუდიტორული ინსტიტუტი ჯერჯერობით არ სარგ-

ბლახს მხარდაჭერით მაკონტროლებელ ორგანოებსა და მეწარმეთა შორის. არის შემთხვევები, როდესაც ავტორიტეტული პირების მიერ შეინიშნება აუდიტის არაპირდაპირი იგნორირება, აშკარა თუ ფარული სეწილა, უკანონო კონკურენცია, აუდიტისა და სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების ფუნქციების შეწვევის მცდელობა და სხვა იმგვარი ქმედებანი, რომლებიც აშკარად ეწინააღმდეგება ქვეყნის პარლამენტის მიერ მიღებული „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის ძირითად პრინციპებსა და მოთხოვნებს.

საბასრო ეკონომიკასე გადასედლის საწყის ეტაპსე, როგორც სასოგადოებაში, ისე ბისნესში ფართო წრეში აუდიტორულ საქმიანობასე არასწორი შეხედულება ჩამოყალიბდა. მაკონტროლებელი ორგანოების „ეურადლებით“ და „დახმარებით“ განეზურებულე ბისნესმენების მიერ არასწორად არის ადქმული აუდიტორული მომცახურების მისნები და ფუნქციებე, რის გამოც სშირ შემთხვევაში არ ხდებოდა გამოჯენა დამოუკიდებელე აუდიტორისა და სახელმწიფო მაკონტროლებელე ორგანოების შორის. აუდიტის მიმართ ნეგატიურ დამოკიდებულებას ძირითადად ისეიო არგუმენტებით ხსნიდენენ, რომლებიც არ გამოიძინარყობდა აუდიტის ბუნებითან. ასე მაგალითად, „სოგჯერ მეწარმეებს მიანდა, რომ „ადრე ბუღალტრული აღრიცხვის შემოწმებას საუწყებო რეეისორები ახოროცხელქებდენ ყოველგვარი ოფიციადური გასამრჯელის გარეშე, ეხლა კი მათ შეეცვალათ სახელი და ნაცვლად რეეისორებისა აუდიტორები ეწოდათ, რომელთა მიერ გაწყული მომსახურება ფასიანი გახდა“. ან კიდეე „საბასრო ეკონომიკის პირობებში, ბისნესმენის საქმიანობა კონფიდენციალურია და მისი წარმოება მხოლოდ ფირმის პრეოგატივია, რაც შეეხება აუდიტორებს, ისინი საჭიროთი არიან მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ პრობლემები შეიქმნება სოგადასახლო ორგანოებთან, ან საჭიროა, ეფრმაში რაიმე სახის ბიროტორქმედების აღმოჩენისას კონკრეტული დამნაშავეის დადგენა“. უფრო მეტიც, „სოგჯერ კეონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელებს მიანიათ, რომ ვინაიდან აუდიტორს თეითონ იწყეეენ, ხოლო გამოძინარე იმ პრინციპიდან „ეინც ფულს იხდის, ის უეეყოავს მუსიკას“, აუდიტორებისაგან სათანადო ანასლურების შემთხვევაში მომხდენენ მათთვის სასურველ აუდიტორულ დასკენას. პრაქტიკაში ამ არგუმენტების უსაფუძვლობა დამტკიცდა, რადგან დღეკანდელი ფაქტობრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე, პროფესიონალი აუდიტორები პირნათლად იცავენ აუდიტორთა კოდექსით განსასდგერულ სწეობრივ, მორალურ ნორმებს, როგორც დამკვეთის, ისე ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის და სახეგადყობის ინტერესების გათვალისწინებით, პროფესიული პასუხისმგებლობით ახოროციელებენ აუდიტორულ მომსახურებას, რის შედეგად ამტკიცებენ სასოგადოების ნდობას აუდიტორის პროფესიოსადმი და რაც მთავარია, რეეისორისაგან განსხვავებით, მეწარმეები აუდიტორებს მიინჩეენ პროფესიონალ მრჩეველად ეკონომიკურ საქთხებში.

აუდიტორული საქმიანობის ცნება არ არის იდენტური სამეურნეო საქმიანობის ანალისთან, დოკუმენტურ რეეისიასთან, საბალანსო მონაცემების შემოწმებასთან ან საპირთლო საბუღალტრო ექსპერტიზასთან, აუდიტი უფრო ფართო ცნებაა. ამასთან ერთად, გასათვალისწინებელია, რომ სამეურნეო საქმიანობისა და მართვის პრინციპების შემოწმების ხასიათიდან გამომდინარე, არსებობს სერიოზული განსხვავებები, კონტროლის მისნების, თავად საკონტროლო ქმედებათა ხასიათისა და მოცულობის, გამოვლენილი შედეგების მნიშვნელობისა და სემოქმედებების არსენალს შორის, რომლებსაც დამოუკიდებელი აუდიტორები და სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოები თავისი საქმიანობის მისნების განსახორციელებლად იყენებენ, მაგარე შემთხვევადად ამ მნიშვნელოვანი განსხვავებისა, ორივე ცხ სისტემა ერთსულყოფანია სახელმწიფო კონტროლის განსახორციელებელ დონისძებებათა კომპლექსში, კონტროლის ქმედითობაში /ნაკლოვანებების დროული გამოაშკარაება/ და შდგვიანობაში /ნაკლოვანებების გამომწვევი მიწხეებისა და პირობების აღკვეთა/. სწორედ ამის გამო, ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობის კონტროლის განხორციელებებისას, როგორც აუდიტორების, ისე სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების სოგეერთი ძირითადი ამოცანები ერთ მიზანს ემსახურება. პროფ. თ. მელქაძის ნაშრომში „სახელმწიფო კონტროლი: თეორია, პრაქტიკა და პერსპექტივა“ – გადმოცემულია კონტროლის მისნების და ამოცანების ძირითადი პრინციპები, რომლებიც შესაძლებელია მივსადაგოს აუდიტის მისნებსაც, კერძოდ:

- შემოწმების მომენტისათვის ქვესაკონტროლო ობიექტის ფაქტობრივი მდგომარეობის განსასდგერა;

- ქვესაკონტროლო ობიექტის ქმედებებში ობიექტური /რაც თავად მმართველი სუბიექტის არასწორი დირექტივის შედეგია/ და სუბიექტური /რაც საკუთარი მოქმედების შედეგია/ მიზეზებისა და პირობების გამოვლენა-შეფასება“;

- ქვესაკონტროლო ობიექტის მომავალი ქმედების პროგნოზირება ანალიტიკურ-პროგნოსტიკული მეოთხედის გამოყენებით;

- ქვესაკონტროლო ობიექტში არსებული მდგომარეობის ამსახველი ინფორმაციის შეკრება-განსოგადება და გადაცემა ადრესატებზე;

- ისეთი ღონისძიებების კომპლექსის დამუშავება, რომელთა რეალიზაციამაც ხელი უნდა შეუწყო მმართველი პროცესის სრულყოფას და მისი მეთვალყურეობის ქვეშ ადრე გამოვლენილ გადაცდომათა თავიდან აცილებას.

კონტროლის ძირითადი ამოცანები განსაზღვრავენ კონტროლის ორგანოების მოქმედებათა ლოგიკურ ჯაჭვის და სწორედ მასთან კავშირში საკონტროლო საქმიანობისათვის და მახასიათებელ უკეს ძირითად სტადიას გამოყოფთ:

1. ნორმატიული ბაზის დადგენის სტადია - რომელიც გულისხმობს, მმართველობითი გადაწყვეტილებების რეალიზაციის გარანტიის მიზნით, ქვესაკონტროლო ობიექტის ფუნქციონირების სამართლებრივი საფუძვლების კამერალურ დამუშავებას;

2. რეგისტრაციის სტადია - რომელიც გულისხმობს ქვესაკონტროლო ობიექტში მოცემული მომენტისათვის საქმის ფაქტობრივი მდგომარეობის კონსტატაციას;

3. ანალიზის სტადია - რომელიც გულისხმობს რეგისტრაციის სტადიაზე მოპოვებული საქმის ფაქტობრივი მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციის შეიარაღებულ ნორმატიული ბაზით განსაზღვრულ რეჟიმთან და მმართველობის პროცესში დაშვებული გადაცდომების შეფასებას;

4. ოპერატიული კორექტირების სტადია - რომელიც გულისხმობს ოპერატიულ ჩარევას მმართველობის პროცესში დაშვებულ იმ ნაკლოვანებათა გამოსასწორებლად, რომელთა კორექცია შესაძლებელია თავად საკონტროლო აქციის მიმდინარეობის პროცესში;

5. ღონისძიებების შემუშავების სტადია - რომელიც გულისხმობს ანალიტიკურ მასალაზე დაყრდნობით, მმართველობითი რეჟიმიდან გამოვლენილ გადაცდომათა აღმკვეთი ღონისძიებების შემუშავებას, თავად მართვის პროცესის შემდგომი გაუმჯობესების მიზნით;

6. შესრულების შემოწმების სტადია - რომელიც გულისხმობს შემუშავებული ღონისძიებების შესრულებაზე პერიოდულ მეთვალყურეობას“.

სახელმწიფო მკონტროლებელი ორგანოების მიერ რევიზიები ხორციელდება მათდამი სტრუქტურულად და ორგანიზაციულად დაქვემდებარებულ ობიექტებში, ანუ იმ საწარმოებში /ორგანიზაციებში/, რომლებიც ორგანიზაციულად დაქვემდებარებაში არიან კონტროლის სუბიექტთან ან ფუნქციონირებენ ამ უწყების სტრუქტურაში, რომლის დაგეგმვაზეც ასრულებენ. რევიზიის ამოცანა ის არის, რომ გამოავლინოს რევიზირებულ ობიექტში საქმის ფაქტობრივი მდგომარეობა, შეაფასოს მისი შესაბამისობა სახელმწიფო მმართველობის ორგანოების მიერ განსაზღვრული მიზნებისა და ამოცანებთან, გამოვლენილი დარღვევების კვალობაზე შეიმუშაოს რეკომენდაციები შესაბამისი სტრუქტურების მმართველობით საქმიანობაში კორექტირების შეტანის თაობაზე. სასტატუსო რევიზიის შედეგების რეალიზაციის წესი. რევიზიის შედეგების განხილვა ჩანაბარებელი პროცესის რევიზიის დონისიებათა პროცესის მომხდება და ამოცანებზე ხორციელდება შრომით კოლექტივებში, ხოლო შემდგომში, რევიზიის დამნიშნავი ორგანიზაციის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შედეგები პროფილაქტიკური ზეგავლენის მიზნით ინფორმაციის მასობრივი საშუალებებით ქვეყნდება. სეროთ მთავარიდან შეიძლება დაეხმავებოდნენ, რომ რევიზია არა მხოლოდ სამეთვალყურეო ობიექტის საქმიანობის ფიქსაციით შემოსახურება, არამედ მმართველობას აწვდის ანალიტიკურ ინფორმაციას მის საქმიანობაში გადახრის მიზეზების შესახებ.

სანამ რევიზიასა და აუდიტს შორის პრინციპულ განსხვავებას განვიხილავდეთ, საჭიროა განსაზღვროს ის სუბიექტები, რომლებიც მოიხმარენ ინფორმაციას

1 თ. მელქაძე - „სახელმწიფო კონტროლი: თეორია, პრაქტიკა და პერსპექტივა“, თბილისი, 1996 წ. გვ. 13-16

ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ. აუდიტორული დასკვნის მომხმარებლებზე არიან:

ა) სააქციო სასოფადოებების აქციონერები, შექმნილი პასუხისმგებლობის სასოფადოებებისა და სხვა ორგანიზაციულ სამართლებრივი ფორმის საწარმოების დამყურებლებმა, მონაწილეობა თუ პარტნიორები;

ბ) ბანკები და არასაბანკო საკრედიტო ორგანიზაციები, რომელთაც ანტერესებით და ელემენტებით არიან ფლობდნენ ინფორმაციის კლიენტის, პარტნიორისა და პოტენციური კლიენტის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ გარკვეული პერიოდულობით;

გ) ინვესტორები და პოტენციური ინვესტორები - ინვესტიციების ფინანსური განხორციელებისათვის ობიექტური და მართალი ინფორმაციის მისაღებად;

დ) სასაქონლო და განსაკუთრებით, ფასიანი ქაღალდების ბირჟები, საინვესტიციო ფონდები, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან ობიექტური ინფორმაციით, კონკრეტული საწარმოს ყინანსური მდგომარეობით;

ე) პროფეშიონერები, რომლებიც თავს ელემენტულად თვლიან იფიქრონ წევრების ხელისაღმდეგ დღესე და არ მალავენ დაინტერესებას საწარმოს ფინანსური მდგომარეობით;

ვ) სადასტულო კომპანიები, რომელთა კომპლექსობა მთლიანად არის დამოკიდებული (ჯალკეული კონკრეტული საწარმოს წარმატებულ საქმიანობაზე, რაც სრულად აისახება საფინანსო მდგომარეობის აუდიტორული შემოწმების დასკვნაში;

ზ) და ბოლოს, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და სხვადასხვა სახელმწიფო ორგანოები - როდესაც მათ ანტერესებით ობიექტური სიმართულ კონკრეტულად საწარმოს ან მთლიანად დარგის საფინანსო მდგომარეობის, გასაგებობისა და კომერციული პერსპექტივების შესახებ.

რამდენიმე სიტყვით განვიხილოთ ის პრინციპული განსხვავება, რომელიც საშუალო საქმიანობისა და მართვის თვალსაზრისით არსებობს რევიზიასა და აუდიტს შორის. აუდიტი ხორციელდება მართვის პოზიტიული კავშირების საფუძველზე და სამართლებრივი საფუძველზე. აუდიტორსა და დამკვეთს შორის ურთიერთობის საფუძველად დღესე ურთიერთ დაინტერესება და ნებაყოფლობა, რაც ხელშეკრულებით არ გარეგნობის წერილით ფორმდება. სწორედ კომერციული საფუძველი წარმოადგენს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისაგან გამიჯნვის ძირითად ნიშანთვისებას. რევიზია კი ხორციელდება მკაცრად ვერტიკალური კავშირების საფუძველზე, ადმინისტრაციული წესით დანიშნული და დაუფარავი იძულების წესებით. თუ გავითვალისწინებთ სახელმწიფო კონტროლის მრავალსაფეხურებიანი ვერტიკალური სისტემის ბოლო რგოლს, რევიზორს /რომელიც მისი მრავალრიცხოვანი უფროსების „თვლი და უწრია“ და ხელფასს სწორედ მისი უფროსები უხდიან/ და მის შეუსდუდაე უფლებებს, ამასთანავე, მეწარმის დაუქველდობას შემოწმებულ-კონტროლიორებისაგან, ნათელია აუდიტის მთელი რიგი უდავო უპირატესობანი, რაც იმაზე მეტყველებს, რომ მხოლოდ ორგანიზებულ აუდიტს ძალუბა ეკონომიკური მეთოდებით უსრუბველფოს მეწარმეთა ეკონომიკური სტაბილურობა.

აქვე ხაზი უნდა გავსვას შემდეგ გარემოებას: ადმინისტრაცია ქირაობს აუდიტორს, როგორც პარტნიორისა და საწარმოს ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლისათვის წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების სისწორის გარანტს. თუ ფინანსური ინფორმაცია აღმოჩნდება არასწორი, აუცილებლად დადგება აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხი, როგორც კლიენტის /საწარმოს/, ისე ინფორმაციის მომხმარებლის წინაშე, რადგან აუდიტორის პროფესიული მოვალეობა მის მიერ დადებითად შეფასებული ფინანსური ინფორმაციის სისწორისა და საიმედოობის გარანტია. აუდიტორის სერიოზული სამართლებრივი პასუხისმგებლობა მის მიერ შესრულებულ საშუალოდ დამოკიდებულ.

საინტერესოა აუდიტისა და რევიზიას შორის გნოსიოლოგიური ხასიათის განსხვავება, კერძოდ, აუდიტი ითვალისწინებს კლიენტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ინფორმაციის სისწორის შემოწმებას. რევიზიის ამოცანაა დაადგინოს: შესრულებული თუ წარმატებული ოპერაციების კანონიერება, გამოავლინოს და დააფიქსიროს საწარმოთა მუშაობის მხრიდან კანონისწინააღმდეგე კმელება. რევიზორი ცდილობს მიადწიოს მკისიმაღურ საჯაროობას. მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა აუდიტორის წმინდათაწმინდა მოვალეობაა. ობიექტურ განსხვავებათა შორის საყურადღებოა აუდიტორის მიზანი, დაადგინოს და გაანალიზოს რა აფერხებს კლიენტის

გადახდუნარიანობას, აუარესებს მის ფინანსურ მდგომარეობას, როდესაც რეეისორები ადგენენ რა არღვევს მოქმედ კანონმდებლობას და სახელმწიფოს სააღრიცხვი პოლიტიკას.

ეურადასაღებია ის განსხვავება, რომელიც არსებობს აუდიტისა და რეეისონის ამოცანებს შორის. რეეისონის მიზანია ნაკლოვანებების გამოვლენა, მათი შედეგების აღმოჩენა, ლიკვიდაცია და პროფილაქტიკა. აუდიტის საყოველთაოდ აღიარებული მიზანი კი ასეთია: ნაკლოვანებების გამოვლენა, აღიარება იმისა, რომ ეს ნაკლოვანებები სამეწარმეო საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია და პრაქტიკული დახმარებით შესაძლებელია მისი ლოკალიზაცია.

ინტერესს მოკლებული არ არის აუდიტისა და სახელმწიფო კონტროლის შორის არსებული კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი განსხვავება. საქმე ეხება აუდიტორული საქმიანობის მკაცრად რეგლამენტირებულ ეთიკურ ნორმებს, უფრო სწორედ „აუდიტორის პროფესიული ეთიკის კოდექსს“. კოდექსის კონცეფცია ეყრდნობა ეთიკურ პრინციპებს და იმ სოციალური თვისების ანალიზს, რომლებსაც აუცილებლად უნდა ფლობდეს აუდიტორი.

კოდექსი მკაცრ რეგლამენტაციას უკეთებს ქვეყნის იმ წესებს, რომლებიც უნდა დაცვის ქვეშა აუდიტორმა. აუდიტორის ქცევის ნორმები აწესებს რეგორც კონკრეტულ, ასევე საკმაოდ ფართო შესაზღვევებს. კონკრეტული შესაზღვევის მაგალითებია: აკრძალვა აუდიტორის მიერ საკომისიო გასამრჯელოს გაცემაზე კლიენტის მოზიდვისასთვის და აკრძალვა აუდიტორის მიერ საკუთარი ან მესამე პირის საქმიანობის რეკლამაზე შედარებით ფართო შესაზღვევებს აწესებს ნორმა, რომლის თანახმად, აუდიტორმა არ უნდა ჩაიხიროს ქმედება, რომლითაც ჩრდილს აყენებს საკუთარ პროფესიას. ბუნებრივია, ისმის კითხვა: კონკრეტულად რას მოგეცემს ან რას უმდა ეკლოდეთ აუდიტორისაგან? განვითარებული ქვეყნების მრავალწლიანი პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ მხოლოდ სწორედ ორგანიზებულ აუდიტორული საქმიანობას შეეძლება გადაწყვიტოს ისეთი უმნიშვნელოვანესი პრობლემები როგორებიცაა: აღრიცხვა-ანგარიშგების მოწესრიგება, საგადასახადო საქმიანობის ოპტიმალურობა, მართვის თანამედროვე მეთოდებისა და სისტემების დანერგვა, აღრიცხვის სფეროს სექციალისტების კვალიფიკაციის ამაღლება, სამეურნეო ურთიერთობების სხვადასხვა რგოლების სწორი და დროული ინფორმირება. ყველა ჩამოთვლილი შედეგს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება დღეს, როდესაც სწრაფი ქვეყნის ეკონომიკა და მთლიანად ქვეყანა, შეუცქვევად შედის თანამედროვე სამეურნეო და სამართლებრივ ურთიერთობებში. ძნელად, მაგრამ ძალზე საფუძელიანად იმედიერებს ადგილს ცივილიზებულ ქვეყანათა შორის.

უნდა ითქვას, რომ აუდიტი თანამედროვე ეკონომიკური ურთიერთობების აუცილებელი ატრიბუტია და მის გარეშე ძალზე რთული იქნება ქვეყნის წინაშე მდგარი ისეთი პრობლემების გადაწყვეტა, როგორებიცაა: თანასწორუფლებიანი, საქმიანი ურთიერთობების განხორციელება სასაღვარჯართის ქვეყნებთან და კონკრეტულ უცხოურ ფირმებთან, უცხოური ინვესტიციების მოზიდვა და ეფექტური მართვა, ქვეყნის კრისისიდან გამოყვანა და გაჭიანურებული რეფორმების უახლოეს კეროდში წარმატებით დამთავრება.

სწორედ ეს უდევს საფუძვლად ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის, თანამედროვე საკანონმდებლო ბაზის შექმნას, დღეისათვის, სამეურნეო საქმიანობის სუბიექტის საფინანსო ანგარიშგების აუცილებელი აუდიტი განსაზღვრულია საქართველოს არაერთი კანონით, ფინანსთა სამინისტროსა და ქვეყნის საგადასახადო სამსახურის სახელმწიფო დოკუმენტით.

აუდიტის აშკარა თუ ფარული მოწინააღმდეგეებისაგან ხშირად ისმის, თუ რა ასრი აქვს აუდიტის უამრავი მკონტროლებელი ორგანოს გვერდით, ან აუდიტორული შემოწმების შემდეგ აქვს თუ არა უფლება საწარმოს, რომელმაც მიიღო აუდიტორული შემოწმების დასკვნა, უარი თქვას სახელმწიფო მკონტროლებელი ორგანოების მიღებასზე /როგორც ამბობენ „საწარმოში შემუშავაზე“. ამ კითხვებზე პასუხი ასეთია: სახელმწიფო მკონტროლებელი ორგანოები საწარმოს შემოწმების პროცესში ასრულებენ სახელმწიფოს დაედალება, სახელმწიფოს ინტერესებიდან გამომდინარე, ასეთ შემოწმებაზე და მკონტროლებელი ორგანოების თანამშრომლებისათვის დახმარების გაცემაზე უარის თქმა უარსონობაა, უფრო მეტიც, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი გარკვევით მიუთითებს:

„აუდიტორული საქმიანობის ხორციელდება სპეციალურად უწყებაში მისი სახელმწიფო ორგანოების მიხედვით სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური კონტროლისაგან დამოუკიდებლად“.

რაც შეეხება აუდიტორულ შემოწმებას, კვალიფიციური და ობიექტური აუდიტორული შემოწმების შემდეგ საწარმოს აღმინისტრაციას საერთოდ აღარ ექნება შემოწმებული ორგანოს პრობლემა. აღარ ექნება ის უარყოფითი ფოციები, რომლებიც რეგორც წესი, თან ახლავს ნებისმიერი მაკონტროლებელი ორგანოს წარმომადგენლების საწარმოში გაშინებას, რადგან კვალიფიციური აუდიტორული შემოწმების შემდეგ, ამ საწარმოში მაკონტროლებელი ორგანოები ვერაუთარი სახის დარღვევებს ვერ აღმოაჩენენ.

ყოველივე ამის შემდეგ შეიძლება დაეასკენათ: აუდიტი არის ანგარიშების ან სხვა ფინანსური ინფორმაციის დამოუკიდებელი შემოწმება სათანადო დასაქვების მიზნით. აილიტისა და რევიზიის განმასხვავებელი ნიშნების შედარების კარგი ცხრილიაქ მოცემული პროფესორ ანდრეკის წიგნი „პრაქტიკულ აუდიტში“ /მოსკოვი, გამ. „ეკონომიკა“, 994/, რომელიც ქვემოთ არის მოყვანილი:

აუდიტის და რევიზიის განმასხვავებელი ნიშნები

განმასხვავებელი ნიშნები	აუდიტი	რევიზია
1	2	3
მიზნობრივი	ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაში არსებული ნაკლოვანებების გამოვლენა, ღოკალიზაცია, სადაზღვეო შეფასება და აღიარება	ნაკლოვანებების გამოვლენა, ღოკალიზაცია და შეფასება მათი აღმოფხვრის მიზნით /შედეგების ლიკვიდაცია და პროფილაქტიკა
სამართლებრივი	სამოქალაქო უფლება სამეურნეო ხელშეკრულების საფუძველზე	ადმინისტრაციული უფლება: შემდგომი ან სახელმწიფო ორგანოების კანონების, ინსტრუქციების და ბრძანებების საფუძველზე
ობიექტური	ქველაფერი ის რაც აბრკოლებს დამკვეთის გადახდის უნარიანობას, აუარესებს მის ფინანსურ მდგომარეობას	ქველაფერი ის რაც არღვევს მოქმედ კანონმდებლობას და საწარმოს საღრისცხო /სახელმწიფო/ პოლიტიკას
გნოსეოლოგიური	დამკვეთის ფინანსურ ანგარიშგებაში ინფორმაციის სისწორის შემოწმება	შესრულებული ოპერაციების და მუშაკთა მიერ ქონების დატაცების ფაქტების არარსებობის დადგენა
მმართველობითი	ნებაყოფილობითი პორიზონტალური კავშირები	ვერტიკალური კავშირები, ადმინისტრაციული დანიშნულებებისა და იძულების წესით
მომსახურების ანაზღაურების პრინციპი	იხდის დამკვეთი ან მისი თანხმობით ის ორგანო, რომელსაც სჭირდება აუდიტორული დასჯენის მიღება	იხდის შემდგომი რგოლი ან სახელმწიფო ორგანო
პრაქტიკული ამოცანები	დამკვეთის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესება,	სამეურნეო სისტემაში დანაშაულებნოა აღკვეთა,

	<p>პასიუების მოზიდვა /ინვესტორები, კრედიტორები/, გადახდისუნარიანობის განმტკიცების საკითხებზე კონსულტაციები</p>	<p>აქტიუების დაცვისა და ბოროტმოქმედების პროფილაქტიკის ღონისძიებები</p>
<p>საკმარისობა</p>	<p>დანახარჯებისა და შედეგების თანაფარდობის გონივრული საკმარისობის პრინციპი, რომელიც დამოკიდებულია შედეგების თანაფარდობაზე</p>	<p>მაქსიმალურად შესაძლებელი სისუსტიკისა და დამნაშავე პირების, აგრეთვე ზარალის სიდიდის გამოვლენა</p>
<p>შედეგები</p>	<p>აუდიტორული დასკვნა და რეკომენდაციები დამკვეთისათვის</p>	<p>რევიზიის აქტი, ორგანიზაციული დასკვნები, საეაღდებულო მითითებები და მათი შესრულების შემოწმება</p>

დღესდღეობით ნათლად გამოიკეთა რევიზიისაგან განსხვავებული საწარმოთა და ორგანიზაციათა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემდგომი კონტროლის საეაღდებულო რეგულარული ფორმა, ხოლო აუდიტორული მომსახურება ეკონომიკური სუბიექტის სულ უფრო ფართო სპექტრს მოიცავს, ზრდის მის ეფექტურობას და მასზე მოთხოვნილებას. ნიშანდობლივია, რომ ყველა სუბიექტი, ეს იქნება სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანო თუ დამოუკიდებელი აუდიტორი, აღჭურვილია გარკვეული უფლებებით და მოვალეობა-ვაღდებულებებით, რომელთა ერთობლიობით განიხილება მათი სამართლებრივი სტატუსი. მიუხედავად ამისა, მათ ერთიანი მიზანი გააჩნიათ – ყველა სამეურნეო სუბიექტის მიერ საფინანსო-სამეურნეო დისციპლინისა და კანონიერების დაცვის უზრუნველყოფა. მიუხედავად იმისა, რომ როგორც სახელმწიფო მაკონტროლებელ ორგანოებს, ისე აუდიტორის მიერ ჩატარებული შემოწმება ერთ მიზანს ემსახურება. დღემდე მუსირებს აზრი თითქოს აუდიტსა და საგადასახადო სამსახურს შორის არსებობს დაპირისპირება, რითაც შეგნებულად მუხრუჭდება აუდიტორული საქმიანობის განვითარება, რომლის მიზეზად სახელდება ის მოვლენა, რომ აუდიტის მაღალკვალიფიციურად ჩატარების შედეგად აღმოფხვრება ყველა ის ნაკლოვანებანი, რაც სამეურნეო სუბიექტსა და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებასთან არის დაკავშირებული, რის შედეგად სუსტად განისაზღვრება სახელმწიფო ბიუჯეტში შესატანი თანხების ოდენობა, ამით კი შემცირდება ბიუჯეტის შემოსავლები იმ ჯარიმების სახით, რომლებსაც არცთუ იშვიათად ხელაღებით აერცულებენ ეს ორგანოები. ეს შეხედულება მცდარია, რადგან როგორც სამეურნეო სუბიექტის, ისე აუდიტორის და სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების ძირითადი ამოცანაა - საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნათა კონტროლის სისტემის სრულყოფა, მისი ეფექტურობის ამაღლება.

ბანსხმავობა აუდიტსა და საბუღალტრო აღრიცხვას შორის

საფინანსო ანგარიშების მომხმარებლები (არა მარტო საქართველოში, ზოგ შემთხვევაში დასავლეთშიც) ეერ ასხეავენ აუდიტსა და საბუღალტრო აღრიცხვას, ამის ძირითადი მიზეზია ის, რომ ეს ორი სფერო მჭიდროდ არის დაკავშირებული საბუღალტრო ინფორმაციასთან, ხოლო როგორც განათლებით, ისე პროფესიული საქმიანობით ორივე პროფესიის ადამიანები როგორც ბუღალტრები, ასევე აუდიტორები კომპეტენტური არიან ამ საქმიანობაში. ამასთან ერთად, გაუგებრობას იწვევს ისიც, რომ (განსაკუთრებით ინგლისურენოვან ქვეყნებში) იმ სპეციალისტებს, რომლებიც ახორციელებენ აუდიტს ნაწილც ბუღალტრებს ს აღმოაჩინან საზოგადოებრივ ბუღალტრებს უწოდებენ. ისიც გასათვალისწინებელია, ზოგ ქვეყანაში აუდიტორს უწოდებენ ნებისმიერ სპეციალისტს, რომელიც დასაქმებულია ფინანსური ანგარიშების უწყუარობის კონტროლის სფეროში, მ.შ. სა-

ხელმწიფო ორგანოს მუშაელებსაც ყოველივე ამის შედეგად, ერთნი მიიხიენენ, რომ აუდიტორები არიან ბუღალტრები, სხვები კი მათ რვეისორებს უწოდებენ, ფაქტიურად კი აუდიტორები იმ ახალი, მეტად საჭირო პროფესიის წარმომადგენლები არიან, რომლებიც განსხვავდებიან რაგორც ბუღალტრებიდან, ისე რვეისორებიდან, თუმცა მათი საქმიანობა 'სოფიერო ასპექტში ერთგვარობაა და მისი განხორციელება ერთნაირი კრიტერიუმებით განისაზღვრება. დღეს ეს პროფესიები, ქვეყანაში საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების გამო, საპატიო პროფესიებად არის მიიხსენიებული, რის გამოც ყველა ხელმძღვანელს და მითუმეტეს ინვესტორებს, ესთით, რომ აუდიტორების სახით სრულიად ახალი ასორიაციის პროფესიის წარმომადგენლებთან აქვთ საქმე. პრაქტიკამ ცხადყო, რომ მტკიცებელი ეკონომიკური საქმიანობისა და მოვლენების შესახებ, რომლებთანაც საქმე აქვს აუდიტორებს, სცილდება ბუღალტრული აღრიცხვის შედეგად მიღებულ შედეგებს და იგი უფრო აუდიტორთა განსჯას ეფუძნება. ასე, რომ თუ ბუღალტერი სათაის აუცილებელი არ არის კარგად ერეკოდეს აუდიტში, აუდიტორი ეალდებულია კარგად ერეკოდეს ბუღალტრულ აღრიცხვაში. ბუღალტრული აღრიცხვის პროცესის შედეგს წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების მომსახურება და სხვა სასარგებლო ინფორმაციის შემუშავება. აუდიტი კი, როგორც წესი, არც ერთს აკეთებს და არც მეორეს - იგი ამიღებს აღრიცხვის პროცესში შემუშავებული ინფორმაციის ღირებულებას, ეინაიდან კრიტიკულ შეფასებას აძლევს ამ ინფორმაციას და თავისი დასკვნის შედეგით ადასტურებს ყოველივე ამას და ქმნის საზოგადოებისათვის თარიღებულებას, რითაც 'ზრდის ბაზრების ეფექტურობას და ხელს უწყობს ინვესტიციების რაციონალურად გადანაწილებას.

აუდიტს ბევრი საერთო მიზანი და ამოცანები აქვს ბუღალტრული აღრიცხვისა და სამეურნეო საქმიანობის ანალიზთან, კერძოდ, მათ აქვთ ეკლავის ერთიანი ობიექტი, ეკონომიკური სუბიექტის სახით, მისი სამეურნეო პროცესები, საშუალებების მდგომარეობა და მათი გამოყენება, თუმცა აუდიტის მიზნები უფრო დაკონკრეტებულია და წარმოადგენს ფუნქციონირებადი საწარმოების საქმიანობის პროცესში შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების კანონიერების დაცვის მდგომარეობის შესწავლას. აუდიტი ბუღალტრული აღრიცხვისაგან განსხვავდება, ხშირად ეფუძნება მონაცემთა ნაწილობრივ (შეარჩევნულ) დაკვირვებას ან ერთჯერად ქმედებას (საკონტროლო გასორებები, ექსპერტული შეფასებები და ა.შ.), მისი განხორციელების ეადებს, ხოლო ხარისხი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორცაა აუდიტორის პროფესიონალიზმი და გამოცდილება, თანამშრომლობის ხანგრძლივობა, შესამოწმებელი ობიექტის სპეციფიური საითხების ცოდნა და ა.შ. მაშინ როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვა ეფუძნება ყველა სამეურნეო ოპერაციის უწყვეტ, მთლიან და დოკუმენტურ რეგისტრაციას, რომლებიც დაკავშირებულია სახაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა და ფულად საშუალებათა მოძრაობასთან ე. ი. ყველა ოპერაცია მკაცრად რეგლამენტირებული. ამრიგად, აუდიტი სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის მსგავსად, ბუღალტრული აღრიცხვის წინაშე წარმოიშვა, მაგრამ შემდგომში მოხდა მისი სინთეზირება ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლის სფეროში და ამჟამად იგი გამოყენებული სპეციფიკური პრინციპების, ხერხების და საშუალებების ორიგინალურად ურთიერთდაკავშირებულ ერთობლიობას წარმოადგენს, რომლებიც სააღრიცხვო, ანგარიშგებითი და სხვა ეკონომიკური ინფორმაციის, აგრეთვე კონტროლის ობიექტის ფაქტიური მდგომარეობის გამოკვლევის მონაცემების საფუძველზე უზრუნველყოფს სამეურნეო და ფინანსური ოპერაციების კანონიერების, უტყუარობის, მიზანშეწონილობის და ეფექტურობის შესწავლას.

ბუღალტრული აღრიცხვის მიერ საკონტროლო ფუნქციების შესრულება ხდება მისი მეთოდის ყველა ელემენტის მეშვეობით (დოკუმენტაცია და ინვენტარიზაცია, შეფასება და კალკულაცია, ანგარიშგების სისტემა, ბალანსები, განსოგადება და განგარიშება), მაგრამ მიუხედავად ბუღალტრული კონტროლის დიდი მნიშვნელობისა, რომელიც მოიცავს წინასწარ, მიმდინარე და შემდგომ კონტროლს, აუდიტური კონტროლის ფუნქციები და მისი შედეგები უფრო მნიშვნელოვანია. ყოველივე ამას კი განაპირობებს ის, რომ აუდიტი თავისი მიზნების მიხედვით მიღწევას უზრუნველყოფს სპეციფიკური, მხოლოდ მისთვის დამახასიათებელი პროცედურებით, რაშიც უდავოდ ხელს უწყობს სააღრიცხვო ინფორმაცია, ეკონომიკური ანალიზის ხერხები, თუმცა იგი მხოლოდ ამით არ იზარგლება და ხშირად გამოიყენება მონაცემების სპეციალური წყაროები და ისეთი მეთოდები, რომლებიც

სკიდელებიან საადრიცხეო ინფორმაციის და ბუღალტრული აღრიცხვის ინსტრუმენტების წარმოებას.

საბუღალტრო აღრიცხვას, როგორც საქმიანობის სფეროს, განსხვავებული ადგილი უკავია ნებისმიერ სოციალურ-ეკონომიკურ სისტემაში. საბუღალტრო აღრიცხვა არის კლასიფიკაციის და ეკონომიკური მოვლენების შეჯამების პროცესი, რომელიც ლოგიკის დახმარებით სრულდება, რათა მოამზადოს ინფორმაცია გადაწყვეტილების მისაღებად ანუ საბუღალტრო აღრიცხვა არის საინფორმაციო პროცესი, რომელიც ხორციელდება განსაკუთრებული მათემატიკურ-ლოგიკური კონსტრუქციებით და სხვა სპეციფიკური მეთოდებით, რომელიც კონკრეტული ეკონომიკური სიტუაციისათვის და სასოგადოებისათვის მოლიანად, უსრუნველყოფს ადმინისტრაციას (ან ინფორმაციის მომხმარებლებს) გარკვეული ტიპის ინფორმაციით, რომელიც გამოიყენება მათ მიერ გადაწყვეტილების მისაღებად. ამ ამოცანის გადასაჭრელად ბუღალტრებს კარგად უნდა ესმოდათ ის პრინციპები და წესები, რომლებიც საფუძვლად უდევს საბუღალტრო ინფორმაციის მომზადებას და ამ მიზნის მისაღწევად მათ უნდა შექმნან სისტემა, რომელიც იქნება გარანტია იმისა, რომ ეკონომიკური მოვლენები დროულად იქნება აღრიცხული, აუდიტორმა კი აუდიტის პროცესში უნდა განასაზღვროს სწორად ასახავს თუ არა ჩაწერილი ინფორმაცია იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომელიც შესამოწმებელ პერიოდში მოხდა. აუდიტორმა მხოლოდ საბუღალტრო აღრიცხვა კი არ უნდა იცოდეს, არამედ კომპეტენტურად უნდა შეაქოს აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვება, აუდიტორული პროცედურების შექმნის მასშტაბების განსაზღვრა, რომელიც ელემენტების, ტესტებისა და შედეგების შეფასებისას განსაკუთრებულ ყურადღებას მოითხოვს – აი ეს განასხვავებს აუდიტორს ბუღალტრისაგან.

ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით განსაზღვრულია, რომ „საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისათვის, უპირველეს ყოვლისა, მასშტაბები უნდა იყოს ხელმძღვანელობა. ის თვითონაც დაინტერესებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციით, მიუხედავად იმისა, რომ მას ყოველთვის მიუწვდება ხელი ნებისმიერ დამატებით მმართველობით საფინანსო ინფორმაციაზე, რომელიც ეხმარება მის დაგეგმვაში გადაწყვეტილების მიღებისა და კონტროლის განხორციელებას. ხელმძღვანელობა საკუთარი კონკრეტული მიზნებიდან გამომდინარე, თვითონ განსაზღვრავს დამატებითი ინფორმაციის ფორმას და შინაარსს“ (ბასს წინასიტყვაობა გე28). საწარმოს ხელმძღვანელობამ ისე უნდა შეარჩიოს საწარმოს საადრიცხეო პოლიტიკა, რომ იგი შეესაბამებოდეს ბასს-ის მოთხოვნებს და მის ინტერპრეტაციებს, რის შესაძლებლად საადრიცხეო პოლიტიკა ისე უნდა განვითარდეს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია:

ა) შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო მოთხოვნებს და

- ბ) იყოს საიმედო იმ თვალსაზრისით, რომ
 - ზუსტად ასახავდეს საწარმოს საქმიანობის შედეგებს და ფინანსურ მდგომარეობას;
 - გამორიცხავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს და არა უშუალოდ მათ სამართლებრივ ფორმას;
 - იყოს ნეიტრალური და მიუკერძოებელი;
 - იყოს წინდახედული და
 - იყოს სრულყოფილი ყველა არსებით ასპექტში.

(ბასს განყოფილება „საადრიცხეო პოლიტიკა“ მუხლი 20)

აღნიშნულით კი უსრუნველყოფილი იქნება ადმინისტრაცია და სხვა პირები გარკვეული ინფორმაციით, რომლებიც შეგროვდება მათ მიერ მმართველობითი გადაწყვეტილების მისაღებად. ამ ამოცანების გადასაწყვეტად ბუღალტრები ისე წარმართავენ საქმიანობას, რომ უსრუნველყოფილი იქნეს აღრიცხვის დოკუმენტური დასაბუთება, გამოიყენოს საბუღალტრო ანგარიშგების სისტემა, კარგად შეუხამონ აღრიცხვის პრინციპები სხვა წესებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს საბუღალტრო ინფორმაციის მომზადებას და რაც მთავარია, ყოველივე ამით უსრუნველყოფილ იქნეს საფინანსო სამეურნეო ოპერაციების და ეკონომიკური მოვლენების დროული და სათანადო წესით ასახვა აღრიცხვაში.

ამ მიზნების მიღწევისათვის საბუღალტრო აღრიცხვის უმთავრეს ამოცანას წარმოადგენს:

ა) სრული და უტყუარი ინფორმაციის ფორმირება ორგანიზაციის საქმიანობის სამეურნეო პროცესებისა და ფინანსური შედეგების შესახებ, რომელიც აუცილებელია ოპერატი-

ული ხელმძღვანელობისა და მართვისათვის, აგრეთვე იმისათვის, რომ გამოყენებულ იქნეს ინვესტიორების, მომწოდებლების და სხვა დაინტერესებული ორგანიზაციების და მომხმარებლების მიერ, აღნიშნულის მიღწევის მიზნით:

ბ) განსასაზღვრელი წესით დადგინდეს იქნეს საბუღალტრო აღრიცხვის ფორმები და მეთოდები, აგრეთვე სააღრიცხვო ინფორმაციის დამუშავების ტექნოლოგია; შედასწარმოოს აღრიცხვის ანგარიშგების და კონტროლის სისტემები;

გ) წამოყალიბებული იქნეს წესები საკუთარი სააღრიცხვო პოლიტიკის სხვა საკითხებზე;

დ) მიღწეულ იქნეს აღრიცხვის გამარტივება, ხელმისაწვდომობა, ეკონომიკური და სუბიექტი მანიქნებლების გარეშე;

ე) უსრუნველყოფილ იქნეს ქონების არსებობისა და მოძრაობის კონტროლი, მატერიალური, შრომითი და საფინანსო რესურსების დადგენილი ნორმებით, ნორმატივების და ხარჯთაღრიცხვის შესაბამისობა;

ვ) დაცული იქნეს საწარმოთა საკუთრებაში არსებული ფულად-მატერიალური საშუალებები გაფლანგვა-განიევებისაგან;

ზ) დაწესებულ იქნეს კონტროლი საწარმო-საფინანსო გეგმიურ მანიქნებლებსა და სახელშეკრულებო ვალდებულებათა შესრულებაზე;

თ) მომსაღდგეს დროული და უტყუარი ცნობები მომავალი პერიოდისათვის საწარმო-საფინანსო მანიქნებლების განსასაზღვრავად: ამასთანავე, მომსაღდგეს ისეთი წინადადებაები, რომლებიც აღმოუხერხიან ნეგატიურ მოვლენებს სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობაში, გამოაქვნიან შიდა სამეურნეო რესურსებს და მისი მოდერნიზაციის გზებს.

აღნიშნული მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი მოთხოვნებია, რომ მისი მონაცემები უნდა იყოს სწორი, დროული და ობიექტური, ამასთანავე ყოველი მოვლენა და ფაქტი უნდა იქნეს დადასტურებული შესაბამისი დოკუმენტებით.

ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და წესები წარმოადგენენ კრიტერიუმებს იმის შესაფასებლად, თუ რამდენად სწორად არის ჩამოყალიბებული საბუღალტრო ინფორმაცია, ხოლო მისი სისწორის და მართებულობის დასადგენად აუდიტორი აუცილებელია იყოს პროფესიონალი და რაც მთავარია, კარგად ფლობდეს საბუღალტრო აღრიცხვას ანუ იყოს აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების საკმარისად კომპეტენტური საქცილისიტი, სწორად უნდა შეაფასოს საკუთარი რისკის ხარისხი, სწორად განსაზღვროს აუდიტის ეფექტური პროცედურები, მიზნობრივად გამოყოს ის ოპერაციები, რომლებიც არსებითად უნდა შემოწმდეს, უსუსტად განსაზღვროს და შეაფასოს აუდიტის შედეგები და მისზე შესადგენი შესაბამისი აუდიტორული დასკვნა. აუდიტორისადმი ყოველივე ეს მოთხოვნა იმას მიუთითებს, რომ აუდიტორული საქმიანობის საფუძველს შეადგენს ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის და შედეგების შესახებ მონაცემთა დაჯგუფებული და განსოკრადებული სახით მიღება, დროისა და სიურცის მიხედვით მათი რაოდენობრივი, თვისობრივი (ვალდებულობის (დინამიკის) დონის დადგენა და ამ მანიქნებულთა რეალობისა და უტყუარობის ხარისხის განსაზღვრა, ანუ აუდიტური შემოწმების უმთავრესი დანიშნულებაა ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება, რომლის მიზანია:

- ანგარიშგების უტყუარობის დადასტურება ან მისი არააწმუნოების კონსტატაცია;

- შესაბამისად კერიოდში საწარმოს საქმიანობის ანგარიშგებისა და ანგარიშგებაში შემოსაქვლებისა და ფინანსური შედეგების ასახვის სისრულის, უტყუარობის და სისუსტის შემოწმება;

- საკუთარი კაპიტალის, ვალდებულებების, აქტივების ასახვის მეთოდოლოგიის შეფასების, ანგარიშგების წარმოებისა და ანგარიშგების შედეგის კანონმდებლობითი და ნორმატიული დოკუმენტებით რეგულირების დაცვისადმი კონტროლი;

- საკუთარი ძირითადი და საბრუნავი სახსრების, ფინანსური რესურსებისა და სესხის წყაროების რესურსების გამოვლენა და უკეთ გამოყენება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ძირითადი მიზანია საანგარიშო პერიოდში საწარმოს საქმიანობის ანგარიშგებაში აქტივების, ვალდებულებების, საკუთარი სახსრების და ფინანსური შედეგების სისრულის, უტყუარობის და სისუსტის ობიექტური ასახვა და შეფასება, საწარმოში მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მოქმედ კანონმდებლობასა და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის შემოწმება.

ძირითადი მიზნის მისაღწევად და დასკვნის წარსაღებენად აუდიტორმა უნდა ჩამოაყალიბოს თავისი მოსაზრება:

ა) ანგარიშების ზოგად მისაღებობაზე (შეესაბამება თუ არა ანგარიშგება მთლიანობაში წაყვებულ მოთხოვნებს და ხომ არ შეიცავს იგი წინააღმდეგობრივ ინფორმაციას);

ბ) დასაბუთებულობაზე (არსებობს თუ არა ანგარიშგებაში ნაჩვენები თანხების სათანადო დოკუმენტში შეტანის საფუძველი);

გ) დასრულებულობაზე (შეტანილია თუ არა ანგარიშგებაში ყველა თანხა, ეკუთვნის თუ არა კომპანიას ყველა აქტივი და პასივი);

დ) შეფასებაზე (არის თუ არა სწორად შეფასებული და უშეცდომოდ დათვლილი ყველა კატეგორია);

ე) კლასიფიკაციაზე (არის თუ არა იმის საფუძველი, რომ თანხა სწორედ იმ ანგარიშზეა, რომელშიცაა იგი ჩაწერილი);

ვ) განაწილებაზე (ოპერაციები, რომლებიც ჩატარდა ბალანსის შედგენის თარიღის წინ ან უშუალოდ მის შემდეგ, მიეკუთვნება თუ არა იმ პერიოდს, როცა ისინი ჩატარდა);

ზ) აკურატულობაზე (შეესაბამება თუ არა ცალკეული ოპერაციის თანხები ანალიტიკური აღრიცხვის წიგნებსა და ჟურნალებში მოყვანილ მონაცემებს, სწორია თუ არა დაჯამება, შეესაბამება თუ არა საბოლოო ჯამი მთავარ წიგნში შეტანილ მონაცემებს);

თ) შეტანილია თუ არა ყველა კატეგორია ფინანსურ ანგარიშგებაში და სწორადაა თუ არა ისინი ასახული ანგარიშგებებსა და მათ დამატებებში.

აუდიტორმა აღნიშნული პროცედურების განხორციელების შედეგად უნდა მოიპოვოს ისეთი ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც გამოტანილი დასკვნები საფუძველად დაედება მის მოსაზრებას (დასკვნას). აუდიტორული მტკიცებულება მოიცავს პირველად დოკუმენტებსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლებიც საფუძველად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მიღებულ დამადასტურებელ ინფორმაციას. აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების ერთობლივი გამოყენების საფუძველზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, მტკიცებულებები შესაძლოა მიღებულ იქნეს მხოლოდ ძირითადი პროცედურების შედეგად.

აუდიტორები შემოწმების დროს ძირითადად ორ ფუნქციას ასრულებენ: პირველი - ეს არის ფინანსური ანგარიშგებით წარმოდგენილი ინფორმაციის ჭეშმარიტებისა და ართიმეტიკული სინუსიტის დამადასტურებელ მოწმობათა შეკრებისა და შემოწმების ფუნქცია, მეორე - ფინანსური ანგარიშგების შეფასებისა და გაშიფრების შემოწმება თუ არაშეგნად რიგინად შეესაბამებინა ისინი აღრიცხვის მიღებულ ინფორმაციებს. ამასთან ერთად, აუდიტორის ფუნქციებში შედის არა მარტო კონტროლი, არამედ კონსულტაციები, რჩევები, სიახლეების გაცნობა, დანერგვა და სხვა.

ზემოთ ჩამოთვლილი საკითხების შესწავლისა და მისი შედეგების აუდიტორულ დასკვნებში გააოსაყენებლად აუდიტორები ფართოდ იყენებენ შემყვებით კატეგორიებს და პრინციპებს, კერძოდ, ეს:

დაკვირვების მეთოდი - რომელიც ფართოდ გამოიყენება აუდიტის ჩატარების დროს ეს მეთოდი გულისხმობს ეკონომიკური მონაცემების შეგროვებას, რომელიც მოიცავს: მოსაზრებულ საშუალების ჩატარებას, მონაცემების უშუალო შეგროვებას და შეგროვებული მონაცემების შემოწმებას და კონტროლს;

დაკვირვების მეთოდი - რომელიც შემდეგი ხერხებით ხორციელდება: უშუალო დაკვირვებით, დოკუმენტური დაკვირვებით და გამოკითხვითი დაკვირვებით. დაკვირვების ერთერთი ხერხია გამოკითხვა, რომლის დახმარებითაც ეკონომიკური სუბიექტიდან მიიღება წერილობითი ან ზეპირი ინფორმაცია;

დაჯგუფების მეთოდი - ამ მეთოდის მიზანია ხელი შეუწოს ეკონომიკური პროცესების კლავას და მის საფუძველზე კავშირურთიერთობის გამოვლენას. იგი გულისხმობს შესასწავლი მოვლენების და პროცესების, აგრეთვე მათი გამოწვევი მიზეზებისა და ფაქტორების განსაზღვრულ კლასიფიკაციას. დაჯგუფება იძლევა საშუალებას აღმოვაჩინოთ ესა თუ ის კანონზომიერება და ტენდენცია, რაც საკლები მოვლენებისა და პროცესებისადმი არის დამახასიათებელი;

შედარების მეთოდი დროს უკეთ ჩანს საგანთა და მოვლენათა არსი, შედარება ეკონომიკური მოვლენების კლავაში ერთ-ერთი საუკეთესო მეთოდი, რადგან შესაძარბებელი მანქანებლების ურთიერთშედარებაში ელინდება დადებითი და უარყოფითი მხარეები;

სიუღი ორგანიზაციის მხრიდან ხორციელდება. ევროსაბჭოს მერვე დირექტივამ აუდიტის შესახებ კანონმდებლობის საფუძველზე პარამონიაში მოიყვანა აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეგულირება ევროკავშირის წევრი ქვეყნების მასშტაბით და მოითხოვა, რომ „ხელისუფლებამ არეგულიროს აუდიტორული საქმიანობა აღიარებული სახელმძღვანელო ორგანოს მეშვეობით“.

პირველი კონცეფცია – გაერცვლებულია კონტინენტური ევროპის ქვეყნებში, როგორც არის ავსტრია, საფრანგეთი, ესპანეთი, გერმანია (და იმ ქვეყნებში, რომლებიც იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის ევროპულ პრინციპებს, როგორცაა იაპონია და ავსტრია) ფრანგულენოვანი ქვეყნები). გაცილებით მეტ მნიშვნელობას ანიჭებენ სახელმწიფოს მიერ ამ პროცესების რეგულირებას. ამ ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობა მკაცრადაა რეგულირებული ცენტრალისებული ორგანოების მიერ და ფაქტიურად, მათ ეკისრებათ აუდიტორული საქმიანობის გაკონტროლების ფუნქცია, ასე მაგალითად:

აუდიტორული საქმიანობის მკაცრად ცენტრალისებული სისტემა ჩამოყალიბდა საფრანგეთში. 1945 წლიდან ფინანსთა სამინისტროს დაქვემდებარებაში ჩაიყვანა ექსპერტ-ბუღალტრთა კორპორაციის 1968 წელს შეუერთდა აღრიცხვის სხვადასხვა კომისიები და შეიქმნა ერთი სახელმწიფო სტრუქტურა, ექსპერტ-ბუღალტრთა კორპორაცია და აღრიცხვის კომისიების გაერთიანება. ამ სტრუქტურის ძირითადი მოვალეობაა აუდიტისა და აღრიცხვა-ანგარიშების ყველა სტრუქტურის სახელმწიფო რეგულირების განხორციელება, ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის სტანდარტების და ეთიკის კოდექსის შემუშავება, აუდიტორთა და ბუღალტრთა პროფესიული სწავლება, ატესტირება და ლიცენზირება, აუდიტისა და მისთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი, გამოვლენილ დარღვევებზე დაიხარული ღონისძიებების განხორციელება. ამ სტრუქტურასთან მჭიდროდ თანამშრომლობენ იუსტიციის სამინისტრო და სასამართლო ორგანოები.

გერმანიაში შექმნილია აუდიტორთა ინსტიტუტი, რომელშიც გაერთიანებულია სპეციალიზირებული კომიტეტები იმ პრობლემების განსახორციელებლად, რომლებიც წარმოქმნებათ აუდიტორებს საქმიანობის პროცესში. ქვეყნის ყველა აუდიტორი და აუდიტორი ფირმა აუცილებლად არის ამ ორგანიზაციის წევრი და იღებენ როგორც სერთიფიკატებს, ისე ლიცენზიებს. ამ კომიტეტებთან მუშაობენ აუდიტორთა სასამართლოები, რომლებსაც უფლება აქვთ აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობისადმი არაკეთილსინდისიერი დამოკიდებულებისათვის აუდიტორებს ჩამოართვან აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია ან განახორციელებს სხვა სახის დასჯით სანქციები. ეს კომიტეტი მთელი გერმანიის ტერიტორიაზე ახორციელებს აუდიტის სახელმწიფო რეგულირებას.

ჩინეთში 1987 წელს შეიქმნა სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანო – ჩინეთის სახალხო რესპუბლიკის აუდიტორთა ადმინისტრაცია, რომელიც მთლიანად აკონტროლებს აუდიტორთა და მისთან დაკავშირებულ მთელ პროცესებს. ამ ადმინისტრაციის ექსპერტ-ბარება აუდიტორთა სწავლება, სერთიფიცირება, ლიცენზირება, ეთიკის კოდექსის, საფინანსო აღრიცხვისა და მმართველობითი აღრიცხვის, დაგეგმარება, სტანდარტების შემუშავება და პრაქტიკაში დანერგვა. ეს ადმინისტრაცია თავისი განყოფილებების მეშვეობით ახორციელებს ამ ფუნქციებს რეგიონებში. საგულისხმოა, რომ ჩინეთის ხელისუფლებამ აუდიტის განვითარების პროგრამის განსახორციელებლად გამოყოფს 180 მლნ. აშშ დოლარი, რის შედეგად, როგორც სწავლული ეკონომისტები ამტკიცებენ, აუდიტორული სამსახურის ორგანიზაციაში მნიშვნელოვანი როლი ითამაშა ჩინეთის ეკონომიკის გაუმჯობესებისა და ბაზრის სტაბილიზაციის საქმეში.

მეორე კონცეფცია – რომელიც გულისხმობს აუდიტისა და მისთან დაკავშირებული მომსახურების რეგულირებას თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების მიერ ძირითად ინგლისურენოვან ქვეყნებში, სადაც უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება პროფესიულ ორგანიზაციებს. ამ ქვეყნებში (აშშ, გაერთიანებული სამეფო, ავსტრალია და სხვა) აუდიტი, ძირითადად, ორიენტირებულია აქციონერთა, ინვესტორთა, კრედიტორთა და სხვა სამეურნეო სუბიექტების მოთხოვნებზე. მართალია, ზოგ ქვეყანაში რამდენიმე პროფესიული ორგანიზაციაა (მაგალითად, გაერთიანებულ სამეფოში ექვსი ასეთი ორგანიზაცია), მაგრამ ყველა ეს ორგანიზაცია არ არეგულირებს აუდიტორულ საქმიანობას. როგორც მისიონერი გამოვლენილმა ცხადყო, აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციების საქმიანობა, პირველ რიგში, დამოკიდებულია აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მასშტაბების პარამონიულობაზე ქვეყნის ეკონომიკური და

სამართლებრივი საქციელების გათვალისწინებით. ამის გამო, თითოეულ მათგანს განსაზღვრული ამოცანა აქვს გადასაწყვეტი და იგი სხვადასხვა მიდგომებით ხახიოდება. ამ ქვეყნებში ყველაზე მსხვილი თვითრეგულირებადი ორგანიზაციებიდან, რომლებიც გარდა რეგულირებისა, შემომუშავეები ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სტანდარტებს, მსოფლიოში აღიარებული არიან:

- აშშ-ის ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტი (AICPA)
- აშშ ბუღალტერთა ნაციონალური ასოციაცია
- აშშ-ის ფინანსურ მუშაკთა ინსტიტუტი
- აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო (FASB)
- აშშ-ის აუდიტის პრაქტიკის საბჭო (APB)
- აშშ-ის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო (ASB)

ამავე დროს აშშ-ში ფუნქციონირებს აღრიცხვის მართვის სამსახური, რომელიც არის ფედერალური მმართველობის საკანონმდებლო განმტოების არასაუწყებო სამსახური, სასუბსიდეგელია მხოლოდ აშშ-ის კონგრესის წინაშე.

გაერთიანებულ სამეფოში:

- ნაფიც სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია (ACCA)
- ინგლისისა და უელსის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი (ICAEW)
- დიპლომირებულ ბუღალტერთა საზოგადოებრივი ასოციაცია
- შოტლანდიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი
- ირლანდიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი

აუდიტორთა და ბუღალტერთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციები დიდ როლს ასრულებენ როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ისე აუდიტორული საქმიანობის სამოყალიბებისა და განვითარების საქმეში, მაგალითად, აშშ-ში აუდიტის განვითარებაზე დიდი გავლენა მოახდინა ამერიკის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტმა (AICPA), რომლის მიზანს წარმოადგენს „იმოქმედოს მისი წევრების სახელით და აღმოუჩინოს მათ სათანადო მხარდაჭერა, კონტროლი გაუწიოს იმას, რომ ნაფიცი ბუღალტრები ემსახურებოდნენ საზოგადოების ინტერესებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ პროფესიონალური მომსახურების მაღალ დონეს“. ამ ინსტიტუტს ეკისრება წამყვანი როლი აუდიტორთა კადრების ფორმირებაში, სტანდარტების მომზადებაში (რომელთა ნაწილი სარეგულირებელი ხარისხის ატარებს) და სხვა. ასევე, ამერიკაში აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციაში დიდ როლს თამაშობს ფასიანი ქაღალდებისა და საბირჟო ოპერაციების კომისია (SEC). ამ კომისიის მთავარი ამოცანაა უზრუნველყოს ინვესტორები საჭირო ინფორმაციით, რომლის საფუძველზეც მათ შეუძლიათ მიიღონ მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ნორმატიული დოკუმენტაციის შემუშავებას ახორციელებს ორი პროფესიული ორგანიზაცია - ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი (IASB) და ევროპულ ექსპერტ-ბუღალტრების ფედერაცია (FEE).

IASB ჩამოყალიბდა 1973 წელს ლონდონში და აქტიურად თანამშრომლობს IFAC-თან (ხელშეკრულების საფუძველზე). ორივე ორგანიზაციას ჰყავს ერთი და იგივე წევრები, მიზანია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შექმნა. IASB-ის საქმიანობას ხელმძღვანელობს 13 ქვეყნის პროფესიული ორგანიზაციების წარმომადგენელთა საბჭო. კავშირი ატარებს მუდმივ კრებებს იმ ორგანიზაციებთან, რომლებიც დინამურებსებში არიან ფინანსური ანგარიშგების შედგენითა და შეფასებით.

FEE დაარსდა 1987 წლის პირველ იანვარს პარიზში და მან თავისი საქმიანობის ამოცანად დაისახა - წარუდგინოს ევროპული თანამეგობრობის ორგანოებსა და ნაციონალურ ხელმძღვანელობას ევროპელი აუდიტორების მოსაზრებები საზოგადოებრივ-სამართლებრივი, საგადასახადო და პროფესიული პროექტების ამოცანების გადაწყვეტი-სათვის, აღრიცხვისა და ანგარიშგების პარმონიული სისტემის საერთო ევროპულ მასშტაბში, ბუღალტრული აღრიცხვის განვითარების ხელშეწყობა აღმოსავლეთ ევროპის ქვეყნებში. FEE შტაბ-ბინა განთავსებულია ბრიუსელში, მის წევრებს წარმოადგენენ 33 წამყვანი პროფესიული ორგანიზაცია, ევროპული თანამეგობრობის 12 ქვეყანა და დასავლეთ ევროპის სხვა ქვეყნები. FEE-ის ხელმძღვანელობა დაკისრებული აქვს სამშემსრულო კომისიის. პროფესიონალურ კონსულტაციებს ატარებს საბჭო, რომლის შემადგენლობაშიც შედის ყველა ქვეყნიდან თითო დელეგატი.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურება, მიუხედავად იმისა, მას რომელი სტრუქტურა ახორციელებს, გარდა კანონმდებლობით განსაზღვრული ფუნქციებისა, საჭიროებს სათანადო სამართლებრივ ნორმატიულ აქტებს, რომლებშიც უნდა მოაწესრიგონ აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლები, მისი ჩატარების პროცედურები და წესები. მსოფლიო პრაქტიკაში, საერთაშორისო დონეზე ამ ნორმატიული დოკუმენტაციის შედგენას რამდენიმე პროფესიული ორგანიზაცია ახორციელებს და ამის შედეგად დღეისათვის შემუშავებულია და მოქმედებს აუდიტის ტექნიკური სტანდარტები და პრაქტიკული მოთხოვნები. ეს სტანდარტები, ერთი მხრივ, შემუშავებულია მრავალი ქვეყნის ნაციონალურ სტანდარტებსა და ანალოგიურ დანიშნულებების ბაზაზე. მეორე მხრივ, მათ საფუძველზე ხდება ცალკეული ქვეყნების აუდიტორული სტანდარტების დანერგვა და მთლიანად ნაციონალური აუდიტის სტანდარტების პარამონიზაცია. აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების უფლება ჩვეულებრივ, პროფესიული აუდიტორული ორგანიზაციების კომპეტენციასში რჩება, როგორცაა სერთიფიცირებულ სასოციალურ ბუღალტერთა ინსტიტუტი (AICPA) აშშ-ში, ან ორგანიზაციას, რომელიც დაკავშირებული არ არის აუდიტორულ პრაქტიკასთან, მაგალითად, გაერთიანებული სამეფოს ბუღალტერთა ასოციაციის პრინციპების საბჭო (APB). თანდათან გაერთიანებულ პრაქტიკად იქცა აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შემუშავება, რომელსაც ძირითადად, საფუძველად უდევს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ხიერ გამოცემული „Audit Technical Pronouncements“, „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები). ამდენად, განსხვავებები მსოფლიო აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში უმნიშვნელოა, რადგან ყველა აუდიტორული სტანდარტის შემუშავებული ორგანო შესაძლებლობის ფარგლებში ცდილობს შეთავსებადობის მიღწევას ასს-თან. მაგალითად, გაერთიანებული სამეფოს აუდიტის პრაქტიკის საბჭო მთავრად აუდიტის პრაქტიკის პარამონიზაციას მსოფლიოს მასშტაბით. გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტები (SASs) ისეა ფორმულირებული, რომ სათანადოდ წანს კავშირი საერთაშორისო სტანდარტებთან, თითოეულ სტანდარტში ახსნილია რა კავშირი არსებობს იმავე თემაზე ასს-თან. მეტწილ შემთხვევაში, გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტებთან შესაბამისობის დაცვა უსრუნილყოფს შესაბამისი ასს-ს ძირითად პრინციპებსა და არსებით პროცედურებთან შესაბამისობასაც. იქ სადაც გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტებსა და ასს-ს დებულებები განსხვავებულია, დაცული უნდა იყოს გაერთიანებული სამეფოს სტანდარტები, თუკი სამკურნეო ერთეულის აუდიტორული დასკვნა გამიზნულია გაერთიანებულ სამეფოსთან ირლანდიის რესპუბლიკის შიდა გამოყენებისათვის“.¹

ამასთან ერთად, უნდა აღინიშნოს, რომ არც ბსფ-ის მიერ გაცემული საერთაშორისო სტანდარტები და დებულებები არ უქცევენ გვერდს ადგილობრივ დებულებებს, საკანონმდებლო ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც მართავენ ფინანსურ თუ აუდიტის სხვა ინფორმაციას ცალკეულ ქვეყნებში. იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილობრივი დებულებები განსხვავებულია ან ეწინააღმდეგება ასს-ს რაიმე კონკრეტულ საკითხში, ამ სტანდარტთან მიმართებაში, ასს მოითხოვს, ამ შემთხვევაში მაინც უნდა იმოქმედონ ერთი მოთხოვნით, რომ აუდიტის ეროვნული სტანდარტები მაქსიმალურად შეუსაბამონ იმ პრინციპებს, რომელსაც არის დაფუძნებული IFAC-ის მიერ შემუშავებული ასს.

იმ ქვეყნების დასახმარებლად, რომლებსაც გადაწყვეტილი აქვთ ასს დამკვიდრება როგორც ეროვნული სტანდარტებისა, შემუშავებულია სპეციალური დოკუმენტი, სადაც განმარტებულია ამ სტანდარტების გამოყენების აუცილებლობა.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტანდარტებში და დებულებებში, მიუხედავად იმისა, რომელი ორგანოს მიერ იქნება შემუშავებული, სათანადო ყურადღება ეთმობა და ყურდნობა შემდეგ ძირითად მოთხოვნებს:

- აუდიტი უნდა ჩატარდეს ისეთმა პირმა, რომელსაც გააჩნია შესაბამისი პროფესიული მოზადება და მუშაობის გამოცდილება, რაც დაბტურდება კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებამოსილი ორგანიზაციის მიერ გაცემული სერთიფიკატით და ლიცენზიით;
- აუდიტორები პატიოსნად უნდა იქცეოდნენ ნებისმიერ პროფესიულ საქმიანობაში ან/და პირად ურთიერთობაში, იყვნენ მიუკერძოებელი და სამართლიანი;

¹ ACCA წიგნი 2 - აუდიტი და შიდა მიმზიდვა - საერთაშორისო პრაქტიკის სახელმძღვანელო გვ. 105

- ესწრაფოდნენ ობიექტურობის მიღწევას ნებისმიერი საკითხის განხილვისას, რომლებიც ეხება მათი პროფესიული და საქმიანი მოღვაწეობის სფეროს;

- ყველა იმ საკითხში, რომელიც განეკუთვნება აუდიტის მუშაობას, დაიცვას მისი მტკიცების დამოუკიდებლობა;

- აუდიტორული შემოწმების მსვლელობისას, აგრეთვე, აუდიტორული დასკვნის შედგენისას, დაიცვას კეთილსინდისიერების პრინციპები. შემოწმების დაწყებამდე შეადგინოს შესაბამისი გეგმა მის ჩასატარებლად, ხოლო შემოწმების პროცესში განახორციელოს სედამხედველობა იმ სამუშაოს, რომელსაც ასრულებენ მის დაქვემდებარებაში მყოფი სპეციალისტები;

- საჭიროა აკონტროლდეს საქმარისი წარმოდგენა დამკვეთის შიდა კონტროლის და მისი ძირითადი საქმიანობის შესახებ, რათა დაეკვიდროს თავისი სამუშაო, განსაზღვროს აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა, მისი დამთავრების ვადები;

- არ უნდა აიღოს და შეასრულოს ისეთი სამუშაოები, რომელშიც არ არიან კომპეტენტურები, თუ მათ არ შეუძლიათ აღნიშნული სამუშაოს დამოუკიდებლად შესრულება, მიიწვიონ კონსულტანტები (ექსპერტები), რომელთა დახმარებით შესაძლებელი იქნება ამ სამუშაოთა შესრულება;

- სამუშაო შეასრულონ კვალიფიციურად, სათანადო ყურადღებით და გულმოდგინებით, ყურადღება დაუთმონ ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების დაცვას;

- შეაგროვონ ამომწურავი, დოკუმენტურად დამტკიცებული მასალა, ბუღალტრული ფინანსური ანგარიშგების მართებულობის შესახებ დასკვნის შესადგენად;

- აუდიტორულ დასკვნაში ასახონ ის გარემოებანი, რომელთა გამო დასკვნის შედგენაზე უარი ეთქვა დამკვეთს;

- თავისიანად და პატივისცემით მოეპყრონ ყველას, ვისთანაც ურთიერთობა ექნებათ სამუშაოს შესრულების პროცესში.

მსოფლიოს დღეიანდელი პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების სტანდარტების შედგენისას, სტანდარტის შემდგენელი ძირითადად, IFAC-ის მიერ მომზადებულ ასის-ეფუჟანება, რადგან იგი ამკვიდრებს და აყალიბებს პროფესიონალი აუდიტორებისათვის აუდიტის ჩატარების საფუძვლების მინიმალურ მოთხოვნებს. IFAC არის ინიციატორი, კოორდინატორი და ხელმძღვანელი ყველა იმ ძალისხმევისა, რომლითაც მიიღწევა საერთაშორისო მისიონატით ბუღალტრისა და აუდიტის პროფესიისათვის საერთაშორისო სტანდარტების, ეთიკა და განათლების ყველა დოკუმენტის დებულებების აღიარება და უნიფიკაცია. სწორედ ამის გამო, ხშირ შემთხვევაში, სტანდარტების შემუშავებელი ორგანოები თავიანთ დოკუმენტებში მოიხსენიებენ როგორც საკონსულტაციო ხასიათის დოკუმენტს, ისე ასს, როგორც კონკრეტული მოსაზრებების დამამტკიცებელ ავტორიტეტულ წყაროს და ცდილობენ, შესაძლებლობის ფარგლებში, ისეთი ორიენტაცია მიიღონ, რომ მათი პოზიციები შესაბამისობაში მოვიდნენ სს-თან.

IFAC - ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაცია (ბსფ) წარმოადგენს მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელიც აერთიანებს პროფესიულ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ეროვნულ ორგანიზაციებს და წარმოადგენენ ბუღალტრებს და აუდიტორებს, დასაქმებულებს საზოგადოებრივ პრაქტიკაში, ბიზნესში, მრეწველობაში, საზოგადოებრივ სექტორში და განათლებაში, აგრეთვე, წარმოადგენენ ზოგიერთ მიზნობრივ ჯგუფს, რომლებიც თავიანთი საქმიანობით მჭიდროდ არიან დაკავშირებული ამ პროფესიონატთან. ბსფ-ის შექმნას საფუძველი ჩაეყარა 1973 წელს და ოფიცირულად დაფუძნდა 1977 წელს ქ. მიუნხენში, ბუღალტერთა საერთაშორისო კონგრესზე. ეს არის არა მოვებაზე გათვლილი, არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური საერთაშორისო ორგანიზაცია. ბსფ-ის მისიაა ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, გააძლიეროს ამ დარგების გლობალური პროფესია და თავისი ყველი შეიტანოს საერთაშორისო ეკონომიკის განვითარების საქმეში, უზაღლესი ხარისხის პროფესიული პარამიონული სტანდარტების შემოღებით, დამკვიდრებით და შემდგომში მათი განვითარების დამკვიდრებით, საზოგადოებას შესთავაზონ რაც შეიძლება მაღალი დონის მომსახურება. ბსფ - რომლის აღმინისტრაცია მდებარეობს ნიუ-იორკში და დაკომპლექტებულია მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნების სხვადასხვა პროფესიის წარმომადგენლებით, აერთიანებს 159 წევრ ორგანიზაციას 114 ქვეყნიდან. ამ ორგანიზაციაში გაერთიანებულია 2,5 მლნ-ზე მეტი წევრი, ბსფ-ს წევრობა

ხელმისაწვდომია ყველა პროფესიული ორგანიზაციისათვის, რომელიც თავის ქვეყანაში კანონით ან ზოგადი კონსუსუსის საფუძველზე აღიარებული, როგორც ამ დარგის პროფესიის მნიშვნელოვანი და ანგარიშგასაწვეი ეროვნული ორგანიზაცია. ფედერაციის წევრობა ავტომატურად საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრობასაც გულისხმობს.

ბსუ-ს მმართველობა ხორციელდება მისი საბჭოსა და სათათბიროს მეშვეობით, რომელიც დაკომპლექტებულია თითოეული წვერი ორგანიზაციის ერთი წარმომადგენლისაგან და ზედამხედველობას ახორციელებს ბსუ-ს გენერალურ სამუშაო პროგრამაზე. მიუხედავად და საჭიროების შემთხვევაში, კურირებს ცალკეულ კომიტეტების პროექტებს. რაც შეეხება ბსუ – საბჭო ძირითადად, ახორციელებს ამ ფედერაციის პოლიტიკის შემუშავებას, რომელიც ამ პოლიტიკისა და გადაწყვეტილების განსახორციელებლად თავისი წევრებიდან ირჩევს აღმასრულებელ კომიტეტს. საბჭოს სამუშაოს პროგრამა ხორციელდება ძირითადად, ქვემოთ ჩამოთვლილი მუდმივმოქმედი კომიტეტების საშუალებით:

- განათლების,
- ეთიკის,
- ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის,
- საინფორმაციო ტექნოლოგიის,
- აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის (IAPC)¹
- წევრობის,
- სახელმწიფო სექტორის.

2001 წლის ნოემბერში ბსუ-მ დაამტკიცა რეკომენდაციები აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) უკეთ წარმოენისა და გაძლიერების მიზნით, შეუცვალა სახელი და უწოდა *აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო (IAASB)*, რომელიც კვლავ მოქმედებს ბსუ-ს ეგიდით, როგორც აუდიტის სტანდარტების დამდგენი დამოუკიდებელი ორგანო. საბჭოს მისანი განისაზღვრა შემდეგი ძირითადი პრინციპებით: ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების უზაღვლესი ხარისხის სტანდარტების შემუშავებით, საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების კონვერგენციის ხელშეწყობით, რათა ამ გზით ააძლიეროს პროფესიის პრაქტიკის ხარისხი და ერთგვარონება მთელ მსოფლიოში, ასევე, საზოგადოების ნდობა მსოფლიო მასშტაბით აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიისადმი.

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრებს ნიშნავს ბსუ-ის საბჭო, ხოლო საბჭოში გაერთიანებულია 18 წევრი (აღრე ასე ბული 14 ნაცვლად), რომელთაგან 10 ბსუ-ის წევრი ორგანიზაციების მიერ არიან დელეგირებულნი, სუთი – საერთაშორისო აუდიტური ფირმების ფორუმის მიერ და სამი – საზოგადოების წარმომადგენლები არიან, რომლებიც შეიძლება იყენენ ბსუ-ის წევრი ორგანიზაციების წევრები, მაგრამ არ იყენენ საზოგადოებრივი პრაქტიკით დაკავებულნი. დასაშვებია რამდენიმე დამკვირვებლის დანიშვნა ისეთი ორგანიზაციებიდან, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან სტანდარტების შედგენით, დამტკიცებით და გამოცემით. დამკვირვებლად აირჩევიან ისეთი პირები, რომლებსაც აქვთ სათანადო კვალიფიკაცია, რათა სრულყოფილი მონაწილეობა მიიღონ მისაღწევი დოკუმენტაციის განხილვაში, რეგულარულად დაესწრონ სხდომებს და მუდმივად იყენენ აუდიტის პრაქტიკის მიმდინარეობის კურსში. წაყენებული კანდიდატების, მ.შ. საბჭოს თავმჯდომარის დანიშვნის საკითხს განიხილავს ბსუ-ს სათანადო კომიტეტი. კანდიდატები, რომლებიც არ ინიშნებიან როგორც საზოგადოების წევრები, შეიძლება წამოაყენოს პიროვნებამ ან ორგანიზაციამ, კანდიდატების შერჩევის წევრების საფუძველად უდევს პრინციპი: *„ყველაზე შესაფერისი პიროვნება სამუშაოსათვის“*. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს წევრები ირჩევიან სამი წლით, ამასთანავე, ყოველ წელს ხდება საბჭოს წევრების ერთი მესამედის როტაცია. უწყვეტი სამსახური შესრულებულია ორიდან სამ წლამდე, თუ წევრი არ დაინიშნება საბჭოს თავმჯდომარედ დამატებითი პერიოდით, რომელიც არ უნდა აღემატებოდეს სამ წელს. საბჭოს თითოეულ წევრს უფლება აქვს

¹ ეს არის ბსუ საბჭოს მუდმივმოქმედი კომიტეტი, რომელიც ჩამოყალიბდა 1977 წელს და დაფუძნდა ნუ იორკში. ბსუ-ის წევრობა ავტომატურად ბუალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (IASB) წევრობასაც გულისხმობს, რომელიც დაფუძნებულია ლონდონში. ეს ორი ორგანიზაცია ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელია, პირველი დაკავშირებულია აუდიტთან, მეორე – ბუალტრულ აღრიცხვასთან.

დანიშნოს ერთი მრჩეველი ტექნიკურ საკითხებში, რომელსაც შეეძლება საბჭოს სხდომებზე განხილვაში მონაწილეობა. საბჭოს წევრი, რომელიც არ დაესწრება ორ სხდომას ნებისმიერი თორმეტთვიანი პერიოდის განმავლობაში, შეიძლება მოეთხოვოს თანამდებობიდან გადადგომა. საბჭო დახმარების მიზნით სამუშაო მასალების დასამუშავებლად ნიშნავს სამუშაო ბრიგადებს. სამუშაო ბრიგადებში შეიძლება ისეთი პიროვნებების ჩართვა, რომლებიც არ არიან საბჭოს წევრები.

საბჭოს მიერ გამოსაცემი სტანდარტებისა და დებულებებისათვის მუშადება წინადადებების პროექტი, რომელსაც ამტკიცებს საბჭო. საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელია საბჭოს კონსულტანტ-მრჩეველთა ჯგუფისაგან ინფორმაციის მიღება, ეროვნული სტანდარტების დამდგენი ორგანოებისაგან. დამტკიცების შემდეგ, საბჭო პროექტზე პასუხისმგებლობას გადასცემს ამ მიზნებისათვის შექმნილ სამუშაო ბრიგადას, რომელსაც ხელმძღვანელობს საბჭოს რომელიმე წევრი, ხოლო ბრიგადა შედგება განსახილველი ხაკითხის სპეციალისტებისაგან, მ.შ. არა საბჭოს წევრებიდანაც. სამუშაო ბრიგადა, სათანადო გამოკვლევებისა და კონსულტანტებზე დაყრდნობით, ამზადებს პროექტს, რომელიც წარედგინება საბჭოს განსახილველად (90 დღის განმავლობაში). სხვა დოკუმენტებისათვის საბჭო ნიშნავს მიმომხილველთა ჯგუფს, რომელიც შედგება საბჭოს წევრებისაგან. საბჭოს თითოეულ სხდომაზე საგადადებულოა სულ მცირე თორმეტი წევრის დასწრება, პირადად ან ტელესაკომუნიკაციო არხის მეშვეობით, ხოლო გადაწყვეტილებას სჭირდება ორი მე-სამედი დამდებითი ხმა, მაგრამ ხმების რაოდენობა არ უნდა იყოს თორმეტზე ნაკლები. საბჭოს თითოეულ წევრს ერთი ხმის უფლება აქვს. წევრს უფლება აქვს წერილობითი მინდობილობის საფუძველზე დანიშნოს ხმის მიცემის უფლების ნდობით აღჭურვილი პირი, რომელიც შეიძლება იყოს ტექნიკურ საკითხთა მრჩეველი ან საბჭოს სხვა წევრი. საბჭოს სხდომები, შეიძლება საერთაშორისო სტანდარტების, პროექტის დებულებების და სხვა დოკუმენტების შემუშავება და დამტკიცება ხდება, ღიაა საზოგადოებისათვის, ხოლო სხდომის ოქმები და მიღებული დოკუმენტები ქვეყნდება საბჭოს ვებ გვერდზე (<http://www.ifac.org>).

აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს ვეალება:

1. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) გამოცემა, რომელიც გამოსაყენებელია გასული პერიოდების საფინანსო ინფორმაციის აუდიტში;
2. მიმომხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (მისს) გამოცემა, რომელიც გამოსაყენებელია გასული პერიოდების საფინანსო ინფორმაციის მიმომხილვაში;
3. მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების გამოცემა (მასს), რომელიც გამოსაყენებელია ისეთ მარწმუნებელ გარიგებებში, რომლის განსახილველი საგანი არ არის გასული პერიოდების საფინანსო ინფორმაცია;
4. დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების (დასს) გამოცემა, რომელიც გამოსაყენებელია კომპილაციურ გარიგებებში, ინფორმაციის მიმართ შეთანხმებულ პროცედურების გამოყენების გარიგებებში და სხვა სახის დაკავშირებულ მომსახურებაში, რომელსაც ადგენს საბჭო;
5. ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების გამოცემა, რომელიც გამოსაყენებელია ყველა სახის მომსახურებისა და მოიცავს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვის შემუშავების (ხარისხის კონტროლის) მეთოდოლოგიას და პროცედურებს;
6. აუდიტის, მიმომხილვის, მარწმუნებელი გარიგებებისა და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებების გამოცემა, რომელიც ეხება ასს-ს, მისს-ს, მასს-ისა და დასს-ის დანერგვასთან დაკავშირებულ საკითხებს.

პროექტის, საერთაშორისო სტანდარტების, პრაქტიკის დებულებების ან სხვა დოკუმენტების ერთადერთ უფლებამოსილ ტექსტად ითვლება ის, რომელსაც აქვეყნებს აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო წიგნების სახით ან/და ვებ გვერდზე.

ბსუ-ში გარდა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოსა, გაერთიანებულია მუდმივმოქმედი კომიტეტები, რომელთა ფუნქციები შემდეგი მოთხოვნებიდან განსაზღვრულია:

განათლების კომიტეტი მუშაობს რა ბუღალტრული აღრიცხვის თანამედროვე, მოწინავე განათლების პროგრამებზე მსოფლიოს მასშტაბით, შეიმუშავებს განათლების საერთაშორისო სტანდარტებს, აღგენს ამოსავალ პრინციპებს ბუღალტრული პროფესიის წარმომადგენელთა განათლებისათვის. კომიტეტი ასევე შეიმუშავებს მითითებებსა და რეკომენდაციებს წევრი ორგანიზაციებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციალისტებისათვის, რათა მათ საუკეთესო საგანმანათლებლო პრაქტიკა დაეხმარებინათ ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში.

ეთიკის კომიტეტი ანგარიშვალდებულთა საბჭოს წინაშე, იგი იღებს კონსულტაციებს საბჭოსაგან და თვითონაც უწევს კონსულტაციებს საბჭოს ეთიკის საკითხთა ყველა ასპექტთან დაკავშირებით, შეიმუშავებს საბჭოსათვის მისაღებ რეკომენდაციებს საბოლოოდ დასამტკიცებლად.

კომიტეტი თავისი მიზნების მისაღწევად: გეგმავს სამუშაო სესიებს სათანადო აღდგენაში და სემინარ-კონსულტაციებს სათანადო საკითხებზე;

თავისი შეხედულებებისამებრ, ორგანიზაციას უკეთებს ეთიკის ფორუმებს დისკუსიის გაფართოების მიზნით;

უსრუნველყოფს ყველა შემოთავაზებული წინადადებისათვის შესაბამისი განხილვის პერიოდს, როგორც მიღებულია ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის სხვა ოფიციალური დოკუმენტებისათვის; კომიტეტს შეუძლია გამოსცეს ასეთი განსახილველი პროექტები თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში, მაგრამ საჭიროების შემთხვევაში, ყოველს საუკეთესო შეხედულებებს პროექტის გამოქვეყნებამდე.

რეგულარულად მონაწილეობს ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის საკითხებთან დაკავშირებულ კვარტალურ გამოცემაში, წვერი ორგანიზაციების შურნალებსა და ეთიკის სხვა გამოცემებში.

კომიტეტი საბჭოს განსახილველ რეკომენდაციებთან ერთად წარუდგენს სათანადო ახსნა-განმარტებებსა და ნებისმიერ სხვა ინფორმაციასაც, რომელიც საბჭოს დაეხმარება გადაწყვეტილების მიღებაში. წარდგენილი პროექტი არ განიხილება საჯაროდ ან მასში ცვლილებების შეტანის შესახებ წინადადება ვერ წარუდგინება საბჭოს, თუ არ იქნა დამტკიცებული კომიტეტის წევრთა არანაკლებ სამი მეოთხედის მიერ.

ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის კომიტეტის მისიაა: ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის წევრი ორგანიზაციების მიერ განხორციელებული, ფინანსურ და მმართველობითი ბუღალტრებზე ორიენტირებული პროგრამების მხარდაჭერა, განვითარება და გაურცვლება.

კომიტეტის ზოგადი მიზნებია:

მმართველობითი აღრიცხვის პროფესიული შესაძლებლობების მზარდი აღიარების მიღწევა;

წვერი ორგანიზაციებისა და სხვა მხრიდან მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებული მმართველობითი აღრიცხვის გამოკვლევების ხელშეწყობა და შედეგების საერთაშორისო მასშტაბით გაურცვლება;

მმართველობითი აღრიცხვის პრაქტიკული საქმიანობის მომავალი მიმართულებების განისაზღვრა და ამ პროფესიაზე მისი გაღვინის ფართო მასშტაბით გაცნობა;

კომიტეტს ასევე მინიჭებული აქვს სპეციალური პასუხისმგებლობა, ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს სახელით გამოსცეს მმართველობითი აღრიცხვის ანგარიშება „პრაქტიკული სახელმძღვანელოებისა“ და „სამეცნიერო-კვლევითი ნაშრომების“ ფორმით.

ინფორმაციული ტექნოლოგიის კომიტეტს ევალება მეცნიერული კვლევის მონიტორინგი და ინფორმაციული ტექნოლოგიების განვითარების ხელშეწყობა, ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიაზე მისი გაღვინის გათვალისწინება.

წევრობის კომიტეტის მიზანია პოლიტიკისა და პროკედურების შეთავაზება და ისეთი პროგრამების განხორციელება, რომლებიც შეიმუშავებულია ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის პროფესიის მსოფლიო ორგანიზაციის წევრთა შენარჩუნებისა და მათი რაოდენობის ზრდის მიზნით.

წევრობის კომიტეტს უფლება აქვს:

- დააეხმაროს მეცნიერული გამოკვლევების ჩატარება დამტკიცებული ბიუჯეტის ფარგლებში;

- საბჭოს მიერ დამტკიცებული დონისიძებებისა და ეალდებულებების შესაბამისი პროგრამების შერევა და განხორციელება;
- ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოსათვის პოლიტიკისა და პროცედურების შეთავაზება დასამტკიცებლად;
- პირდაპირი კონტაქტის დამატება არსებულ და პოტენციურ წევრ ორგანიზაციებთან, ასევე რეგიონალურ ორგანიზაციებთან;
- საბჭოს წინაშე რეკომენდაციის გაწევა იმ ორგანიზაციათა მიღების შესახებ, რომელთაც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციას მიმართეს გაწევრიანების შესახებ თხოვნით;
- საბჭოს წინაშე საკითხის აღძვრა რომელიმე ორგანიზაციის წევრობის შემერების შესახებ.

სახელმწიფო სექტორის კომიტეტის საქმიანობა კონცენტრირებულია ეროვნული, რეგიონალური და ადგილობრივი ხელისუფლებისა და შესაბამისი სამთავრობო უწყებების ფინანსურ ანგარიშგებასა და მის აუდიტზე. ამჟამად კომიტეტი მუშაობს სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ყოველწლიურ ცვლილებების კომპლექსურ შემუშავებაზე, რომელიც დაადგენს მოთხოვნებს სახელისუფლო ორგანიზებისა და სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციების ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

2003 წლის ნოემბერში ბსფ-მ ფედერაციის წინაშე ამაღლებისა და სტრუქტურული დახვეწის მიზნით სტრუქტურული ცვლილებები მოახდინა, რომლის ძირითად მიზანს წარმოადგენდა ბსფ-ს დროული და სათანადო რეაგირება საზოგადოებისათვის საინტერესო საკითხებზე, უმაღლესი ხარისხის სტანდარტების შემუშავება და პრაქტიკაში დანერგვა აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურებისას. ამ რეფორმის წარმატებით განხორციელებისა და რაც შეიძლება მეტი გამჭვირვალობის მიზნით, ბსფ-მ შექმნა რამდენიმე სრულიად ახალი სტრუქტურული დანაყოფი:

- **სახელმწიფო ინტერესების სახელმძღვანელო საბჭო** - რომელიც დაკომპლექტებულია მარეგულირებელი ორგანიზების მიერ დანიშნული 10 წევრით, 'ხელმძღვანელობას' გაუწეოს ბსფ-ის სტანდარტების შემუშავების პროცესს ეთიკის ნაწილში, მათ შორის დამოუკიდებლობის საკითხებს, აგრეთვე, ხარისხის კონტროლის, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების სფეროებში;

- **მონიტორინგის ჯგუფი** - ჯგუფში გაერთიანებულია საერთაშორისო მარეგულირებელი და სხვა ანალოგიური ორგანიზაციები. მის ფუნქციებში შედის უზრუნველყოფის სახელმწიფო ინტერესების სახელმძღვანელო საბჭო მარეგულირებელ გარემოში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენების შესახებ უახლესი ინფორმაციით. ეს ჯგუფი ასევე შუამავალი იქნება მარეგულირებელ ორგანოებსა და საერთაშორისო ბუღალტერიის პროფესიას შორის დიალოგების წარმართვის პროცესში;

- **ბსფ-ს მმართველი ჯგუფი** - ჯგუფში შედიან ბსფ-ის პრეზიდენტი, პრეზიდენტის მოადგილე, უფროსი აღმასრულებელი, აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს, ტრანსპარენციის აუდიტორების კომიტეტის, ფორმების ფორუმის თავმჯდომარეები და ბსფ-ის საბჭოს მიერ დანიშნული ოთხამდე სხვა წევრი.

საერთაშორისო ბასარზე წარმატების მისაღწევად, საჭიროა ბასრის ყველა მონაწილე ერთი და იმავე ენაზე ლაპარაკობდეს. IFAC-ის მიერ გამოცემული სტანდარტები სწორედ ამ მიზნებს უწყობს ხელს და ამცირებს იმ ბარიერებს, რომელიც ათულებს ბისნესის კავშირ-უერთობებს, ეხმარება ბისნესმეზებს, ინვესტორებს სწორი გადაწყვეტილების მიღებაში, რომელიც განმტკიცებული იქნება საწარმო საქმიანობის უტყუარი და სამართლიანი ინფორმაციის ზედმწიფებით შესაბამის მონაცემებზე აუდიტორული დასკვნის შედეგით. ამიტომ ასს წარმოადგენს „საუკეთესო პრაქტიკულ“ მიდგომას, რადგანაც მისი მიღება განხორციელებულია სხვადასხვა ქვეყნებში გამოყენებული სტანდარტების ყოველმხრივ განხილვისა და აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში დანერგვის შემდეგ.

ეს სტანდარტები და დებულებები წარმოადგენენ აუდიტის ფუძემდებლურ დოკუმენტებს და თავისი წვლილი უმატებ საერთაშორისო ეკონომიკის ფუნქციონირებაში, ისინი განსაზღვრავენ აუდიტის ძირითად პრინციპებსა და არსებით პროცედურებს, რათა დაკმაყოფილდეს გაზრდილი და ცვალებადი მოთხოვნილებები საფინანსო ინფორმაციის შესახებ დასკვნებზე; ამასთანავე, სახელმძღვანელო მითითებებს აწვდიან სპეციალიზირებულ სფეროებზე.

აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა დღეისათვის საქართველოში რეგულირდება 1995 წელს მიღებული საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით, რომელიც წარმოადგენს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძველს და ამასთან ერთად, აწესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს.

გარდა აღნიშნული კანონისა, საქართველოში მოღებულა მრავალი საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი, რომლებიც პირდაპირ თუ ირიბად შეეხება აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს და აესაზღვრება აუდიტორულ დებულებას. სწორედ ამის შედეგია, რომ აუდიტის სხვადასხვა ნორმატიულ დოკუმენტებს შორის, რომლის საფუძველზეც ხდება აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და აუდიტორული მომსახურება, მათი მნიშვნელობის მიხედვით არსებობს გარკვეული იერარქია. აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირების სისტემაში შეიძლება გამოიყოს სხვადასხვა დონეები, რომელშიც სხვადასხვა სახით შესულია ისეთი საკითხები, რომლებიც ესხება აუდიტორულ საქმიანობას. ეს ნორმატიული აქტები მნიშვნელობის და შინაარსის დაჯგუფების შედეგად შეიძლება დაიყოს შემდეგი დონის მიხედვით:

პირველი დონე მოიცავს საქართველოს კანონს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“. ეს კანონი აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირების სისტემაში წარმოადგენს ფუნდამენტურს, პირველადს და როგორც აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივი საფუძველი, აწესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ყველა შესაძლო ურთიერთობას.

მეორე დონეს შეიძლება მივაკუთვნოთ სხვა საკანონმდებლო აქტები, მათ შორის საქართველოს კანონები „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ და სხვა, რომლებიც აწესებენ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ურთიერთობებს რეგულირებას სხვა კერძო მიმართულებებში და ასევე, ის კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, რომლებიც განსაზღვრავენ აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სოფად საკითხებს, კერძოდ, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ დამტკიცებული დებულებები „აუდიტორთა საქმიანობისათვის ატესტაციის ჩატარებისა და საკვალიფიკაციო საერთოფიკაციის (ატესტატის) გაცემის შესახებ“ და „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ“.

მესამე დონეს მიეკუთვნება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (რომელიც აღიარებულია საქართველოში) და აუდიტორის ეთიკის კოდექსი, რომელთა დაცვაც სავალდებულოა საქართველოს აუდიტორული მომსახურების ბაზრის ყველა სუბიექტისათვის.

მეოთხე დონეს მიეკუთვნება ის ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებენ აუდიტორული საქმიანობის სპეციფიკურ საკითხებსა და აუდიტის სპეციალურ სახეებს, კერძოდ, წესები „საბროკერო კომპანიების ანგარიშებისა და პერიოდული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“, „უძრავი ქონების შეფასების შესახებ“ და სხვა.

მეხუთე დონეს წარმოადგენს შიდა საფირმო აუდიტორული სტანდარტები, რომლებსაც ამუშავებენ მსხვილი აუდიტორული ფირმები და როგორც ნორმატიული აქტის ძალის მქონეს იყენებენ აუდიტის ჩატარების პროცესში.

მეექვსე დონეს მიეკუთვნება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“, რომლებიც ყველა შემთხვევაში აღნიშნულ ნორმატიულ აქტში სხვადასხვა სახით არის წარმოდგენილი და ამასთან ერთად, მასში გათვალისწინებულ მოთხოვნებს ემყარება.

დღეისათვის საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ძირითად ნორმატიულ აქტს წარმოადგენს საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი, რომლის მე-6 მუხლის საფუძველზე – „აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფო ფუნქციების განხორციელების მიზნით, საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით იქმნება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო“. საქართველოს პარლამენტმა 1995 წლის 30 ივნისის დადგენილებით (№778-11-ს) დაამტკიცა „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულება“, რომლის მე-2, მე-3 და მე-4 მუხლების თანახმად

- აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს აქვს იურიდიული პირის სტატუსი, მრგვალი ბეჭედი საქართველოს სახელმწიფო გერბის და

თავისი სახელწოდების აღნიშვნით, ანგარიშსწორების ანგარიში და სხვა ანგარიშები ბანკში;

- აუდიტორული საქმიანობის საბჭო თავისი კომპეტენციის ფარგლებში იღებს დადგენილებებს და განაკარგულებებს;

- აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებებს, მოითხოვებს და რეკომენდაციებს იყენებს ყველა აუდიტორი და აუდიტური ორგანიზაცია, აგრეთვე ის იურიდიული და ფინანსური პირები, რომლებიც კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ურთიერთობას ამყარებენ აუდიტორთან.

ამავე კანონის მე-9 მუხლით განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენცია: სამართლებრივი ნორმატიული აქტების მიღება, აუდიტორთა მომსახურება-გაფარვა-დაცვა, კვალიფიკაციის ამაღლება, ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება, აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მიერ განხორციელებულ აუდიტორულ მომსახურებაზე ხარისხის კონტროლის განხორციელება, აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები და გადაწყვეტა.

აღნიშნული კანონისა და დადგენილებების საფუძველზე ქვეყანაში შეიქმნა აუდიტორული საქმიანობის სერვისული საკანონმდებლო ბაზა, რომელშიც უსუსტად არის ასახული როგორც აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების პრინციპები, ისე აუდიტორების უფლებამოსილება და ის პროცესები, რომლებმაც ხელი უნდა შეუწყონ ამ საქმიანობასა და მისი უფლებამოსილების სრულყოფილად რეალიზაციას.

ამ კანონით და დებულებით საქართველოში საფუძველი ჩაეყარა აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო მარეგულირებელ, საკმაოდ ძლიერი კონკრეტაციის ფუნქციების მქონე ორგანოს - აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს. აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ევროკავალის გარღვივებამ, კერძოდ, კი ერთი ორგანიზაციისათვის აუდიტორული საქმიანობის ყველა რეგულირებადი ფუნქციების მინიჭებამ, სპეციალისტთა შორის ასრთა სხვაობა გამოიწვია. ერთი თუიიან, რომ საჭიროა თვითრეგულირებად ორგანიზაციებს გადაეცეს სოფერთი ფუნქცია (ატესტაცია, განათლების ფუნქციები და სხვა), მეორენი კი თუიიან, რომ ამ ტტაპზე არსებობს ნეგატიური გამოვლინების არსებობი აღბათობა, რომელსაც შუქლია დისკრეტივაცია გაუწონს თეით აუდიტორული საქმიანობის მიუსჯება და იდუას. ისე, კი ერთიანი ასრთ ამ საკითხებზე არ არსებობს არც ჩეენში და არც სხვა ქვეყნებში. თუმცა ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტორული საქმიანობის უპირატესად, სახელმწიფო რეგულირებით, საერთაშორისო პრაქტიკიდან განსხევეებით, რეგულირების ასახლი პრინციპები არ ყოფილა შემოღებული, რადგან რეგულირების მსგავსი პრინციპები საზღვარგარეთის მთელ რიგ ქვეყნებში ათეული წლების განმავლობაში არის დამევირებული და იგი განმტკიცებულია კანონმდებლობით. ამასთან ერთად, როდესაც აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების საკითხს ვიხილავთ, მხედულობაში უნდა მივიღოთ ევროსაბჭოს მერეე დირექტივა, რომელიც აუდიტს ეძღუნება და რომლის საფუძველს წარმოადგენს: ევროკავალისიიდან მიღებული შემთაეაზება, ევროპარლამენტის მიერ მოშზადებული წინადადებები. ევროპისისა და სოციალდების საკითხების კომიტეტის მიერ გამოთქმული მოსახრებები, რომლებმაც მნიშვნელოვანწილად, პარმონაში მოიყვანა აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება ევროკავართიანების წვერი ქვეყნების მასშტაბით. ამ დირექტივაში მოცემულია ის მინიმალური მოთხოვნები, რომელიც უნდა გათეალისწინონ წვერმა ქვეყნებმა ევრონულ კანონმდებლობაში. ამასთანევე, ევროსაბჭო ამ დირექტივით ადგენს, რომ თითოეულ წვერს სახელმწიფოს უფლება აქვს პქონდეს დამატებითი მოთხოვნები, რომლებიც შეიძლება გასცილდეს დირექტივების მოთხოვნების ფარგლებს, მაგრამ არ შეიძლება შესაბამისი დირექტივების მოთხოვნების შერბილება. ევროსაბჭოს მიერ მიღებული მე-8 დირექტივის მოთხოვნა, რომ ხელისუფლებამ არეგულიროს აუდიტორული საქმიანობა აღიარებულია საზღვარგარეთი ორგანიზების მეშეობით. ამავე დროს, დირექტივა იმსაც ითვალისწინებს, რომ ზოგ შემთხევეაში, ასეთი უფლებების ნაწილობრივ განხორციელება შეუძლია სხვა აღიარებულ კვალიფიციურ ორგანოს (ასოციაცია, კავშირი და სხვა).

მსოფლიოს მოყელ რიგ განვითარებულ საბასო კავონების მქონე ქვეყნებში სახელმწიფო აქტიურად ახორციელებს აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას, იგი განსაზღვრავს აუდიტის აუცილებლობას, გამოყოფს რა სახელმწიფოსათვის მნიშვნელოვან ეკონომიკურ სუბიექტებს, რომელთა ფინანსურ სიძლევებს შეუძლიათ გავლენა იქონიონ ეკონომიკურ სუბიექტებს, რომელთა ფინანსურ სიძლევებს შეუძლიათ გავლენა იქონიონ ეკონომიკურ სუბიექტებს.

ნომიკაზე, აწესებს საეკლესიო აუდიტის განხორციელებას. სახელმწიფო განსახლდრავს მოთხოვნებს აუდიტორის მიმართ (განათლება, კვალიფიკაცია, გამოცდების ჩატარების წესი, ლიცენზირება, ხარისხის კონტროლის განხორციელება და სხვა) და მისი განხორციელება ეკლესია სელისუფლებების მიერ აღიარებულ სახელმწიფო სახელმწიფო სახელმწიფო ორგანოს. როგორც წესი, ამ ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას სახელმწიფო ახორციელებს კანონების საშუალებით, ამასთანავე, უშუალოდ გარკვეულ შესაძლებლობებს სასოციალურად აუდიტორულ ორგანიზაციებზე სოციალური ფუნქციის დელეგირებისა. ასე, რომ აუდიტორული საქმიანობის სფეროში სახელმწიფოს როლი, რაც განსაკუთრებულად არც დემოკრატიულ ქვეყნებში ითვლება, ძირითადი საკითხია, თუ რამდენად ძლიერია სახელმწიფოს წნეხი და როგორ ბალანსდება სახელმწიფოსა და პროფესიული გაერთიანებების ინტერესები.

ის, რომ საქართველოში კანონით აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ინტერესები რეალიზდება უფლებამოსილების ფართო სპექტრის მქონე აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მეშვეობით, მოწოდებს, რომ სამოქალაქო შიდა პროფესიული სტრუქტურები, ჯერჯერობით, საქმოდ მოძლიერებულნი არ არიან, თუმცა სოციალურად შეზღუდული, თეოთრეგულირებადი სისტემები აპრობირი უფრო მეტად მოქმედუნარაინი და ეფექტურია, ვიდრე გარედან მართვადი. ასეთ პირობებში, რა თქმა უნდა, სახელმწიფო რეგულირება რჩება უპირატესი ფაქტორად, თუმცა სახელმწიფო მინიც არ ცდილობს პროფესიული თეოთრეგულირებადი ორგანიზაციების ინიციატივის შევიწროებას და იგი აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის მე-9 მუხლის საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციას მიუთუნებულნი სოციალური საკითხის ამ ორგანიზაციებზე დელეგირებას ახორციელებს, ამასთან ერთად, თეოთრეგულირებადი საქმიანობაში (კოლეგიის წევრობა, ატესტაციაში მონაწილეობა და სხვა) აქტიურად მონაწილეობენ როგორც პროფესიული თეოთრეგულირებადი ორგანიზაციის წარმომადგენლები, ისე ინდივიდუალური აუდიტორები და არასამთავრობო ორგანიზაციის წარმომადგენლები. ამას დაატრებს თუნდაც ის, რომ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ მიღებული დამატების საფუძველზე საქართველოს ბუღალტრთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ ორგანიზებული სწავლების შედეგად პროფესიონალ ბუღალტრებზე გაცემული სერთიფიკატის აღიარების საფუძველზე ასეთ პირებზე უპირობოდ გაიცემა აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებელი ლიცენზიები ან/და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის წევრებად ამ ორგანიზაციის წარმომადგენლების არჩევა ან/და აუდიტორთა კვალიფიკაციის განსახორციელებლ საატესტაციო კომისიებში მათი მონაწილეობა, ანუ მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფო მთლიანად ახორციელებს აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას, ამ პროცესებში აქტიურ მონაწილეობას ეღებულობს პროფესიული თეოთრეგულირებადი ორგანიზაციის წარმომადგენლები.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება უნდა ხორციელდებოდეს იმავე წესებით და კომპონენტებით, როგორცაა საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში, ოღონდ საჭიროა ამ კომპონენტების და წესების უპირატესობისა და გამოცდილების კომბინაცია, არაპირდაპირი გადმოღება. სწორედ ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ, თეოთრეგულირებადი ორგანიზაციების და პრაქტიკოს აუდიტორების შორის მჭიდრო ურთიერთობის დამკვიდრების მიზნით, ურთიერთსასარგებლო კომპრომისების საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან ჩამოაყალიბა აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სრულიად ახალი სახის ინსტიტუტი - სამი დარგობრივი კომისია: აუდიტის სტანდარტების, სასწავლო პროგრამების და მეთოდური რეკომენდაციების (კონსულტაციების); აუდიტის ეთიკის და ხარისხის კონტროლის; საკვალიფიკაციო-საატესტაციო, ტრენინგების და განვითარებითი სწავლების.

ეს კომისიები თავისი ფუნქციების განხორციელებით ხელს შეუწყობენ და ხშირ შემთხვევაში, უშუალოდ განახორციელებენ აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებას და მართვას. შეიძლება ითქვას, რომ ამ კომისიების მუშაობა, რომელიც მოქნილი და გამჭვირვალე უნდა იყოს, ხოლო მისი წევრები პროფესიონალები, წინაპირობა იმისა, რომ იგი თავისი საქმიანობით ხელს შეუწყობს აუდიტორული საქმიანობის შემდგომ განვითარებას და სრულყოფას.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან თეოთრეგულირებადი დარგობრივი კომისიების შექმნა განაპირობა დღევანდელმა მოთხოვნებმა; აუდიტორული საქმიანობა არ უნდა იდგეს

საბაზრო ურთიერთობის მიმდინარე პროცესების მიღმა, დღეს, როდესაც ბიზნესის განვითარების გლობალურმა პროცესებმა მას ახალი მიმართულებები შესძინა, რაც სულ უფრო მეტ გაჯანჯებას იძენს, ყოველივე ეს საეკონომიკურ წესით განაპირობებს აუდიტორული საქმიანობის მიმართ, როგორც რეგულირების, ისე მართვის და მისი მომსახურების პროცესების მიმართ. ახლებურ მოდელთან, მაკლავალიფიციური, თავისი საქმის მქონდნე სპეციალისტებით უზრუნველყოფას, ამ პროცესებში სასოგადოებრივი ორგანიზაციების და პროფესიონალების მონაწილეობას და ახალ განსომილებაში გადაყენას. ყოველივე ამანი კი მითხოვთ აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების მართვის რადიკალური ცვლილებები, განსაკუთრებით ამ სფეროში დასაქმებულ პირთა თვითრეული და პრაქტიკული ცოდნის ამაღლების საქმეში, რადგან დღეისათვის აუდიტორთაგან არიანი ისეთებიც, რომელთა პროფესიული კვალიფიკაციის დონე ჯერ კიდევ დაბალია და ესაჭიროებათ თვითრეული ცოდნის ამაღლება, უნარ-ჩვევების თანამედროვე მოთხოვნების დონეზე გადაწეობა. ეს პირები, მიუხედავად იმისა, რომ თავისი საქმიანობისას ორიენტირებული არიანი აუდიტისა და მომსახურების სტანდარტებზე (ასის, მისის და დასის), მათ აუდიტორული მომსახურების რთულ ლაბირინთებში გაკელება მიანიც უჭირთ, რის გამოც ადრეცხე-ანგარიშებისა და რევიზიის მეთოდების უკვე მოქმედებულ და ყველგასულ წესებს იყენებენ.¹ ამას ნაწილობრივ აპირობებს ის, რომ დღემდე ნაყლები ყურადღება ექცევა აუდიტისა და მასთან დაკავშირებულ მომსახურებაზე სპეციალური სახელმძღვანელოების გამოცემას, განგრობითი სწავლებისა და საკვალიფიკაციო მოთხოვნების პროგრამების, ასს-ზე კომპეტარების მომზადება-გამოცემას, მათ ორიენტირებულად სწავლებას. სწორედ ამ მიზნების მისაღწევად, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ყვდით შექმნა დარგობრივი კომისიები, რითაც საუფუკელი ჩაყვარი ამ მიზნების რეალიზაციის ბაზას.

დარგობრივი კომისიები თავისი საქმიანობას წარმართავენ „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციის ფარგლებში და იღებენ სათანადო დადგენილებებს, რომლებიც აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დახმარებით შემდეგ, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროში რეგისტრაციის საფუკყელზე ენიჭება ნორმატიული აქტის სტატუსი. კომისია შედგება (მიდენის გარდა) აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს (1 წარმომადგენელი), თვითრეულირებადი პროფესიული ორგანიზაციების, აუდიტური ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების, სამეცნიერო რეკების და საჭიროების შემთხვევაში, მაროფილებული დარგის სახელმწიფო უწყების წარმომადგენლებიდან, რომელთა უფლებამოსილება განისახდერება 3 წლის ვადით, ხოლო თავმჯდომარე ამავე ვადით აირყვა კომისიის მიერ მათი შემადგენლობიდან. კომისიის წყერი უნდა აკმაყოფილებდეს შერეულ მოთხოვნებს: ქონდეს უმადლესი სპეციალური განათლება, მუშაობდეს აუდიტის, ბუღალტრული აღრიყვის, სამართლის სფეროში ან შესაბამისი დარგის სამეცნიერო დაწესებულებაში; ქონდეს საქმარისი ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება და იყოს დაინტერესებული აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების იმიყის ამაღლებით. კომისია თავის ფუნქციებს ახორციელებს კომისიის მომრების საშუალებით. კომისიებზე დოკუმენტების განსახილველად წარდგენის უფლება აქეთ: აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, პროფესიულ თვითრეულირებად ორგანიზაციებს, აუდიტურ ფირმებს და სხვა დაინტერესებულ ორგანიზაციებს და ფიზიკურ პირებს. კომისიას უფლება აქეს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას გასაუქმებლად წარუდგინოს მის მიერ მომზადებული და კოლეგიის მიერ დამტკიცებული სტანდარტები, მეთოდური მითითებები და სხვა სახის ნორმატიული აქტები, თუ ისინი მოკეულდნენ ღაან წინააღმდეგობაში მოვიდნენ არსებულ პრაქტიკასთან.

დარგობრივი კომისიების ამოცანები და მიზნებია:

- გამოაქვეყნოს ასს და მათში შეტანილი ცვლილებები;
- შექმნას გარემო ასის, მისის, დასის, მასს და ბასს პრაქტიკაში დასანერგად;
- კოორდინაცია გაუწიოს ამ სტანდარტების განუწყვეტელი სრულყოფის პროცედურებს;

¹ ამავე დროს არ იქნება კანონმდებრივი აუდიტი განვიხილოთ, როგორც სრულიად ახალი მოყენება და არ ვითყვლიწინოთ საწარმოთა საფინანსო-სამყურნეო საქმიანობის მაღანის ანალიზის და რევიზიის ის მეთოდები და წესები, რომლებიც შემუშაებული იქნა ჯერ კიდევ გასული საუკუნის მჭორი ნახევარში და უკანასკნელი 10 წლის განმავლობაში ცალკეული მეცნიერების მიერ. ამ შემთხვევაში საქმე გვაქვს უმადლესი კონტროლის ახლებურ წარმოქმნაზე საბაზრო მოთხოვნების პრინციპებთან შესადაგებით.

- შეიქმნას ამ სტანდარტებთან დაკავშირებული კომენტარები და მათი გამოყენების თეორიული და პრაქტიკულ-მეთოდური რეკომენდაციები;

- დახმარება გაუწიოს აუდიტურ ფორმებს, ინდივიდუალურ აუდიტორებს ამ სტანდარტების კომენტარების, თეორიული და პრაქტიკულ-მეთოდური რეკომენდაციების, აუდიტისა და ჩასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებლად წარმოქმნილი პრობლემების გადაწყვეტაში;

- შეიქმნას აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნების პროგრამა, ატესტაციის ჩატარების წესი და პირობები, განსაზღვროს იმ ორგანიზაციისა აკრედიტაცია, რომელსაც უფლება მიეცემათ აუდიტორთა კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსების სამოყალიბების, საკვალიფიკაციო გამოცდების და განგრძობითი სწავლების ტრენინგების და აღმინისტრირებისა;

- ტესტირებისა და პირადი ეიზიტების სისტემატური კონტროლი განახორციელონ აუდიტურ ფორმებზე, ინდივიდუალურ აუდიტორებზე, ხარისხის კონტროლის გასაძლიერებლად დასახეულ ღონისძიებათა შესრულების მიმდინარეობაზე და გამოავლინონ ის პირები, რომლებიც ვერ უზრუნველყოფენ აუდიტორულ მომსახურებას დადგენილი ნორმატიული აქტების შესაბამისად.

დღევანდელ ეტაპზე აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება დარგობრივი კომისიების მიერ გუდისხმობს დემოკრატიული ინსტიტუტის, თვითრეგულირების განვითარების ახალ დონეს, აუდიტის პროფესიის, მისი ინსტიტუტის დაცვას. ამასთან ერთად, თვითრეგულირებად ორგანიზაციებს, ინდივიდუალურ აუდიტორებს ამ კომისიებში საქმიანობით უფრო მეტი მნიშვნელოვანი პოზიციების დაკავების ხელსაყრელი პირობები ექმნებათ, რითაც იზრდება მათი ავტორიტეტი პროფესიულ თანაერთობაში. ასეთი ერთობლივი საქმიანობა მნიშვნელოვანია და სასარგებლოა ერთდროულად ორივე მხარისათვის. ჯერ ერთი, სახელმწიფო (აუდიტორული საქმიანობის საბჭო) ოპტიმალურად წყვეტს აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების მთელ რიგ პროცესებში მძალეკვალიფიკაციური სპეციალისტების მონაწილეობის საკითხს და ამით ხელს უწყობს ამ არასახელმწიფო სფეროში დასაქმებულ პირთა შორის უფრო თანანაირი მონაწილეობის განმტკიცებას. მეორე მხრივ, აუდიტორი ფორმებისა და თვით აუდიტორებისათვის მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორების, პროფესიული თვითრეგულირებადი ორგანიზაციის წარმომადგენლებს საშუალება ეძლევათ მათთვის სასიცოცხლო პროცესების აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებაში მონაწილეობის მიღებისა, რომლის პროცესში მათ შეუძლიათ თავიანთი ინტერესების დაცვა, აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული მომსახურებით ნორმატიული დოკუმენტების წარმართვის განხილვისა და მომსახურების ეტაპზე. ასეთი ფუნქციების მიზნობა თვითრეგულირებად ორგანიზაციებზე ხორციელდება იმ დროს, როდესაც საქართველოში ფუნქციონირებს რამდენიმე სხვადასხვა სახელწოდების პროფესიული თვითრეგულირებადი ორგანიზაცია, რომელთა როლი და ფუნქცია აუდიტორული საქმიანობის დარეგულირების სისტემაში ნორმატიული დოკუმენტის სახით ჯერ არ არის განსაზღვრული.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან დარგობრივი კომისიების შექმნით, სრულიად ახლებურადაა გააზრებული ორი შტოს: სახელმწიფო ორგანოს და თვითრეგულირებად ორგანიზაციებს შორის ურთიერთობა. ეს კი მოითხოვს ამ კომისიების მაქსიმალური ეფექტურობის მიზნით, მათი უფლებების და ფუნქციების დროთა განმავლობაში თანდათან გაზრდას, ხოლო მათი უფლებების შეეცემა ან უგულვებელყოფა, ეჭვს გარეშეა, ამ ეტაპზე აუდიტორული საქმიანობის მხოლოდ დამამუხრუჭებელ ფაქტორად მოგვევლინება.

აუდიტორული საქმიანობისადმი წარდგენილი მოთხოვნები და მათი განხორციელების ძირითადი პრინციპები განისაზღვრა საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით. მართალია, კანონის თანახმად, სახელმწიფო უშუალოდ არ ერევა აუდიტორული საქმიანობის პროცესებში, მაგრამ იგი საკუთარ თავზე იღებს ზოგიერთი სამართლებრივი და აღმინისტრაციული ფუნქციების ისეთ საკითხებს, რომლებიც ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას და მათში მონაწილეთა უფლება-მოვალეობებს ეხება. აუდიტორული საქმიანობის კანონი ოთხი თავისა და 26 მუხლისაგან შედგება. იგი მოიცავს:

პირველი თავი - ზოგადი დებულებანი, რომელიც აერთიანებს ექვს მუხლს (1-დან 6-ის ჩათვლით), განსაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის არსს და მისი გამოყენების სფეროს, აუდიტორის და აუდიტური ფორმის სამართლებრივ სტატუსს, მათი საქმიანობის მიზნებს

და ამოცანებს, ამ საქმიანობის უფლების მოპოვების წესს, მათ შედეგებზე შესადგენი დასკვნის ფორმატს და სხვა. კანონის ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე:

აუდიტორული მომსახურება საქართველოს ტერიტორიაზე ნებადართულია მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული სათანადო სტეროს ლიცენზიის საფუძველზე - ინდივიდუალური აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის მიერ. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად, მაშინ მას კვალიფიკაციის სერთიფიკატის გარდა უნდა გააინდვს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლება - ლიცენზია, ხოლო თუ აუდიტორი გაერთიანებულია აუდიტურ ფირმაში, ამ შემთხვევაში, იგი აუდიტური ფირმის ლიცენზიით სარგებლობს, ისე, რომ აუდიტორი საქმიანობის განხორციელება საკანონმდებლო წესითაა განმტკიცებული. ამასთანავე, კანონი მოითხოვს, რომ აუდიტურ ფირმაზე ლიცენზია გაიცეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მასში სულ ცოტა, ერთი აუდიტორი მაინც მუშაობს და მისი ერთადერთი საწესდებო მისანია აუდიტორული საქმიანობა. კანონის მიხედვით, აუდიტორულ საქმიანობა მოიცავს ბუღალტრულ მომსახურებას, ექსპერტიზას, საკონსულტაციო მომსახურებას საფინანსო, დაბეგერისა და სამეურნეო კანონმდებლობას და სხვა სფეროებს, აგრეთვე, შემოსწმენისა და დაგენილი უნდა იქნეს: საწესდებო მოთხოვნების უტყუარობის სისრულედ, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის დაცვა. მართალია, ყველა ეს ოპერაცია განუყოფელია არის დაკავშირებული ერთმანეთთან, მაგრამ ძირითადი მათ შორის მაინც აუდიტორული შემოსწმენაა. კანონითვე განსაზღვრულია საეკონომიკური და საინციტივო აუდიტი, მისი ჩატარების საფუძველი, კერძოდ: საეკონომიკური აუდიტი საქონმდებლო წესით არის განსაზღვრული და იგი საეკონომიკური ყველა საწარმოსათვის, რომელიც ამავე კანონის მე-15 მუხლით არის განსაზღვრული:

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

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

გ) ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტებისათვის;

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

ამავე კანონის 22-ე მუხლი მოითხოვს, რომ „სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება საეკონომიკური აუდიტორული შემოსწმენას, ვალდებული არიან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე შეატყობინონ საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულების დადების შესახებ. აუდიტორული დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას ბარდება წლიურ ანგარიშთან ერთად“. რაც შეეხება საინციტივო აუდიტს, იგი ტარდება თვით სამეურნეო სუბიექტის ნება-სურვილით ე.ი. მისი ინიციატივით. ორივე სახის აუდიტის ჩატარებისას ფორმდება სათანადო ხელშეკრულება. ამავე კანონის მე-6 მუხლში დადგენილია, თუ როგორი წესით უნდა შედგეს დასკვნა აუდიტორებულ სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის, ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივებთან მისი შესაბამისობის შესახებ. აღნიშნული დასკვნა ოფიციალური საბუთია და იგი უნდა იქნეს ხელმოწერილი და ბეჭდით დამოწმებული.

მეორე თავი - აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება და თვითმართველობა მოიცავს 9 მუხლს (მე-7-დან მე-9 ჩათვლით). ამ თავში განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ძირითადი პრინციპები და წესები, რომელთა განსახორციელებლად საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით ოქმდება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის დებულებების დამტკიცება ხდება საქართველოს პარლამენტის დადგენილებით. აღნიშნული საქონმდებლო აქტებით განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ფუნქცია, როლი და კომპეტენცია, მ.შ. აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა, აუდიტორთა ატესტაცია, საქმიანობის ლიცენზირება. აუდიტორული საქმიანობის შესახებ მე-9 მუხლით განსაზღვრულია საბჭოს კომპეტენციები და ფუნქციები, რომლებსაც განეკუთვნება:

ა) აუდიტის ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება;

ბ) აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება, ატესტაციის ჩატარების დებულების დამტკიცება;

გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების შემუშავება და დამტკიცება;

დ) აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების (კვალიფიკაციის ამაღლებების) სისტემის შექმნა, აუდიტორთა ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება;

ე) აუდიტორთა და აუდიტური ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრების წარმოება;

ვ) აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოების მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს ტერიტორიაზე და უცხო სახელმწიფოთა აუდიტორების (აუდიტორული ფირმების) ლიცენზირება;

ზ) აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტა, ამასთანავე აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) მუშაობის ხარისხის კონტროლი, მათ მიერ საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტორული სტანდარტების, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევის ფაქტების გამოყენება და სათანადო რეაგირება;

თ) ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტური ფირმების საქმიანობის შესახებ წლიური ანგარიშების მიღება და მისი შეზღვევით ანალიზი.

დასაშვებია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციის მიუთხებელი ზოგიერთი საკითხის დელეგირება აუდიტორთა თვითმმართველობის სასოგადოებრივი გაერთიანებებისათვის.

ამ კანონის მე-15 მუხლით ჩამოყალიბებული და განსაზღვრულია აუდიტორების შერჩევის მოთხოვნები, კერძოდ, აუდიტორების შერჩევა ხდება გარკვეული, აუდიტორული საქმიანობისათვის საჭირო ნიშნისთვისებების გათვალისწინებით. ამ მიზნით აუდიტორული პრაქტიკის, ცოდნისა და გამოცდილების დასადასტურებლად ტარდება აუდიტორთა ატესტაცია (კვალიფიკაციის დონის განსაზღვრა), რომელზეც დაიშვებიან „უმადლესი ან საშუალო სპეციალური ეკონომიკური ან იურიდიული განათლების მქონე ფიზიკური პირები, რომელთაც აქვთ აუდიტორად, აუდიტური ფირმის სპეციალისტად, ბუღალტრად, ეკონომისტად, იურისტად, სანარჩოს ხელმძღვანელად, ეკონომიკური პროფილის მეცნიერ-მუშაკად, პედაგოგად მუშაობის სულ ცოტა ხუთი წლის სტაჟი“, ამგვარად, აუდიტორული საქმიანობის კადრების შერჩევის ერთ-ერთი მთავარი მოთხოვნაა სპეციალური (ეკონომიკური ან იურიდიული) უმაღლესი ან საშუალო განათლება და შესაბამის თანამდებობაზე მუშაობის სულ ცოტა ხუთი წლის სტაჟი. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ ატესტაციის შემდეგ სერთიფიკატი (ხუთ წლამდე ვადით) გაცივმა იმ პირებს, რომლებსაც აუდიტორული საქმიანობის როგორც თეორიული ცოდნის, ისე პრაქტიკული გამოცდილების მქონე პირები არიან. ამ ატესტაციის შედეგად მიღებული სერთიფიკატის საფუძველზე გაცივმა აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია აუდიტორის სხვადასხვა სფეროში (აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას) შეუძლია მიიღოს ერთ ან რამდენიმე სფეროში აუდიტური საქმიანობის ლიცენზია. იმავე თავის მე-13 და მე-14 მუხლით განსაზღვრულია აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) და სამეურნეო სუბიექტის ურთიერთდამოკიდებულება და მოვალეობა, აგრეთვე, აუდიტის შედეგების მომხმარებლები და ის პირები, რომლებსაც მოქმედ კანონმდებლობით უფლება აქვთ მიიღონ ბუღალტრულ და საფინანსო ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია, ხოლო ამ მონაცემების სწორად შედგენასა და წარდგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელს, ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ მოწოდებული ინფორმაციის ოპერატიულობაზე, სისრულესა და სისწორეზე ბეგრად არის დამოკიდებული აუდიტორული მომსახურების წარმატებული საქმიანობა.

მესამე თავი – აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირობები აერთიანებს სამ მუხლს (მე-16-დან მე-18 ჩათვლით), რომელშიც საკანონმდებლო წესითაა განსაზღვრული აუდიტორსა (აუდიტურ ფირმას) და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულების პირობები, მასში გათვალისწინებულია აუდიტის ჩატარების მოთხოვნები (აუდიტის საგანი, შესრულების ვადები, მისი მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა), მხარეთა პასუხისმგებლობა, რომელიც კონფიდენციალურია და აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ ეკონომიკური სუბიექტის არჩევის უფლებები.

აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის ამ თავში დეტალურად არის განხილული ეკონომიკური სუბიექტის მიერ მიცემული აუდიტორული მომსახურების საკანონმდებლო წესით გაფორმების აუცილებელი პირობები, რომლის მიხედვით სამეურნეო სუბიექტი გა-

მიოდის როგორც დამკვეთი, ხოლო აუდიტორი შემსრულებელი და ორივე მათგანი, ერთსა და იმავე დროს არის ურთიერთანგარიშვალდებული, ანგარიშშეგებული პირი. გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორები დამოუკიდებელი უნდა იყვნენ დამკვეთებისაგან, აგრეთვე, მესამე მხარისაგან, მ.შ. სახელმწიფო ორგანოებისაგან, ასევე იმ აუდიტური ფირმების მე-საკუთრებისა და ხელმძღვანელებისაგან, სადაც ისინი მუშაობენ. ხელშეკრულებით აღიარებულია აუდიტორისა და დამკვეთს შორის ნაკისრი ვალდებულებების წყრილობითი დადასტურება. კანონი მოითხოვს, რომ აუდიტორების, რომლებიც ეკონომიკურ სუბიექტთან აფორმებენ ხელშეკრულებას აუდიტორულ მომსახურებას, ანასტაურების თანხა არ შეიძლება უკაფშირდებოდეს შემოწმების შედეგად გადასახადების მისაღოდნელი შექცირების თანხას.

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-15 მუხლით განსაზღვრულია, რომ „სამეურნეო სუბიექტს უფლება აქვს ამორჩიოს აუდიტორი (აუდიტური ფირმა)“, მაგრამ საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, გამოწვევის წარმომადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკი. საქართველოს „ეროვნული ბანკის შესახებ“ ორგანული კანონის 67-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ეროვნული ბანკის ანგარიშსწორების წლიური ანგარიშგების გარე აუდიტის დანიშნებას ახორციელებს საქართველოს პარლამენტი. საქართველოს პარლამენტთან ამ მიზნით „იქმნება საქართველოს ეროვნული ბანკის ანგარიშგების აუდიტის განმახორციელებელ დამოუკიდებელ აუდიტორთა ეროვნული სატენდერო კომისია“, რომლის შემადგენლობასაც პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის წარდგენით ამტკიცებს პარლამენტი. კომისიაში (9-11 კაცი) შედიან პარლამენტის წევრები, ეროვნული ბანკის პრეზიდენტი და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს თავმჯდომარე.

საქართველოს ეროვნული ბანკის ანგარიშგების აუდიტის შესახებ, სატენდერო კომისია პრესისა და ელექტრო-მედიის საშუალებით, არაუგვიანეს 15 აგვისტოსი, ცხადებს ტენდერის ჩატარების პირობებს და წესებს, ასევე იმ მოთხოვნებს (ოფერტას), რაც ეროვნული ბანკის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს უნდა იქნეს გათვალისწინებული. აუდიტორი ორგანიზაციები (უფრო ხშირად „ლიდი ოთხეული“ წარმომადგენლები) პირველ ოქტომბრამდე სატენდერო კომისიას წარუდგენენ შემოთავაზებებს, სადაც დეტალურად არის აღწერილი ინფორმაცია აუდიტურ ფირმაზე, აუდიტორული მომსახურების განმახორციელებელ ჯგუფზე, მათ გამოცდილებაზე დსთ-ს ქვეყნებში და სხვა ქვეყნებში ნაციონალურ ბანკებში აუდიტის ჩატარებაზე, მათ ინტეგრირებულ მომსახურებაზე, აუდიტორული მომსახურების გარდა სხვა მომსახურების ჩამონათვალზე, აუდიტის ჩატარების ძირითად პრინციპებზე, მეთოდოლოგიაზე, აუდიტორული შემოწმების პროცეტის განხორციელების სრულ გრაფიკზე და საფასურზე.

სატენდერო კომისიას აუდიტური ფირმებიდან მიღებული შემოთავაზების შესაფასებლად შემუშავებული აქვს კრიტერიუმები – ტექნიკური და ფინანსური, რომელთა საშუალებითაც ხორციელდება ტენდერში მონაწილე აუდიტური ფირმებისათვის ქულების მინიჭება. აღნიშნული კრიტერიუმებია:

აუდიტის ჩატარების ტექნიკური პირობები

<p>1. ფირმის გამოცდილება მსგავს პროექტებში, განსაკუთრებით პოსტსაბჭოური ქვეყნებისა და ცენტრალური ევროპის ქვეყნების ცენტრალური ბანკების აუდიტის ჩატარებაში. <i>განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს იმ პროექტებს, რომლებიც განხორციელდა ისეთ ქვეყნებში, რომელთა ეკონომიკური მდგომარეობა და საბანკო პოლიტიკა ახლოს დგას საქართველოსთან.</i></p>	45
<p>2. ფირმის გამოცდილება კომერციული ბანკების აუდიტის ჩატარებაში გათვალისწინებული უნდა იქნას ფირმის გამოცდილება კომერციული ბანკებისათვის აუდიტორული მომსახურების გაწევაში, განსაკუთრებით მათთან ურთიერთობის ხანგრძლივობა და სტაბილურობა.</p>	25
<p>3. ფირმაში სრულ განაკეთებულ უნდა მუშაობდნენ აუდიტის პროფესიონალები, რომელთაც ექნებათ სულ მცირე სამი წლის გამოცდილება საბანკო სისტემაში მუშაობისა (ტექნიკური პირობების 1 და 2 პუნქტების თანახმად). <i>გათვალისწინებული უნდა იქნას აუდიტორების მიერ საბანკო სისტემაში</i></p>	10

<p>მუშაობის გამოცდილება, როგორც ცენტრალური ბანკების, ასევე კომერციული ბანკების აუდიტის ჩატარებისას, უკრადლება გამახვილებული იქნება აუდიტის ჯგუფის კვალიფიკაციაზე, გამოცდილებასა და ვალდებულებებზე. ასევე აუდიტის დასკვნას ხელი მოაწეროს სათაო ოფისის პარტნიორმა.</p>	
<p>4. ფირმის მიერ წარმოდგენილი სატენდერო წინადადების აღექვატურობა ტენდერის პირობებთან უნდა იქნას გათვალისწინებული, თუ რამდენად შეესაბამება ფირმის მიერ წარმოდგენილი სატენდერო წინადადება ტენდერის პირობებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, მიზნებსა და პრინციპებს.</p>	10
<p>5. ადგილობრივი სერთიფიცირებული საბანკო აუდიტორებისათვის ტრენინგის ჩატარება. გათვალისწინებული უნდა იქნას ფირმის გამოცდილება ტრენინგის ჩატარებაში.</p>	5
<p>6. საქართველოს ეროვნული ბანკისათვის სხვა მომსახურების გაწევის შესაძლებლობა.</p>	5

სულ 100 ქულა

ფინანსური შემოთავაზების შეფასება:

ფინანსური შემოთავაზების შეფასება ხდება შემდეგი ფორმულით:

$$SF = P1 : P \times 100$$

სადაც:

SF – ქულა ფინანსურ შემოთავაზებაში

P1 – ყველაზე დაბალი ფასი

P – ფირმის მიერ წარმოდგენილი ფასი

საერთო შეფასება

თუ გაეითვალისწინებთ, რომ დიდი მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოს საიუშაოს შესრულების ხარისხს და შესაბამისად, ტექნიკურ შეთავაზებას და მათ შორის: მსგავს პროექტებში გამოცდილებას, საბანკო სისტემის ცოდნას, სამუშაო გუნდის გამოცდილებას და სხვა, საბოლოო შეფასების ობიექტური სურათის მიღების მიზნით, აღებულ უნდა იქნას შესაბამისობა 70/30-ზე ანუ 70% ტექნიკურ ნაწილს და 30% ფინანსურ ნაწილს.

უემოთ აღნიშნულის შესაბამისად, საბოლოო შეფასების მიღება მოხდება შემდეგი ფორმულით:

$$S = St \times 70/100 + Sf \times 30/100$$

სადაც:

S – საბოლოო ქულა

St – ქულა ტექნიკურ ნაწილში

Sf – ქულა ფინანსურ ნაწილში

სატენდერო კომისიის თითოეული წევრი ცალ-ცალკე ადგენს შეფასების ფურცელს, რომელიც შემდგომ ჯამდება და ის აუდიტური ფირმა, რომელიც მოიპოვებს ყველაზე მეტ ქულას (ბალს) ეხადდება ტენდერში გამარჯვებულად, რაც შემდგომში წარმოადგენს საფუძველს საქართველოს პარლამენტის დადგენილების საქართველოს ეროვნული ბანკის ანგარიშგების გარე აუდიტის დანიშვნის. 1996–1999 წლებში ტენდერში გაიმარჯვა აუდიტურმა ფირმამ KPMG, 2001 წელს – Artur Anderson, 2002–2003 წლებში – Ernst & Young LLP, ხოლო 2004 წელს – Deloitte Touche Tohmatsu.

ასევე, განსხვავებული წესით ხდება აუდიტორის არჩევა საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს მიერ დაფუძნებული სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით მოქმედ იმ საწარმოებში, სადაც სახელმწიფო ფლობს აქციებისა და წილების 50%-ზე მეტს. ამ საწარმოებში ს.ს.ი.პ. „საწარმოთა მართვის სააგენტოსთან“, როგორც პარტნიორთან შეთანხმებით ხდება აუდიტორი ფირმის შერჩევა (აუდიტორული საქმიანობის საბუღალტრო წარდგენილი „სტატისტიკური ფირმა – აუდიტის“ საფუძველზე პირველი 52 ფირმის სახით და 6 საერთაშორისო აუდიტორული ორგანიზაცია, რომლებიც ფუნქციონირებენ საქართველოში), აღნიშნულ აუდიტურ ფირმებს სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებში აუდიტის განსახორციელებლად ეძლევა ტენდერული დაიჯინება, რომლის მიხედვით, აუდიტურმა შემოწმებამ უნდა მოიცვაოს ყველა ის ძირითადი საკითხი, რაც ასის არის გათვალისწინებული, უნდა მომზადდეს შემდეგი დოკუმენტები: აუდიტორული დასკვნა, აუდიტის წერილობითი ინფორმაცია (აუდიტის ანგარიში), რომელიც უნდა შეიცავდეს აღმოჩენილი დარღვევების აღწერას (დარღვევათა ფაქტების დამადასტურებელი აუდიტორული მტკიცებულებების ჩვენებით), დარღვევათა აღმოფხვრისა და ხერხების ასახვით. „საწარმოთა მართვის სააგენტო“ წარმოდგენილი აუდიტორული დასკვნისა და ანგარიშის გადამოწმების უფლებას იტოვებს. აუდიტორულ მომსახურებასთან დაკავშირებული ყველა ხარჯის ანაზღაურებას ახორციელებს აუდიტირებული საწარმო.

მეთხუთსე თემა – აუდიტორული საქმიანობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი
შედგება 8 მუხლისაგან (მე-19-დან 26-ე ჩათვლით), სადაც განსაზღვრულია აუდიტორებისა და ეკონომიკური სუბიექტების უფლება-მოვალეობანი, მათი ურთიერთდამოკიდებულება და გამოჩენილია მათი ფუნქციები, განსაზღვრულია ის პირები, ვისაც რაიმე ნათესაური ან ქონებრივი დაინტერესების გამო კრძალვებით აუდიტორული მომსახურება უკრძალებს. განსაზღვრულია ის წესები, რომლებიც აუდიტორებისათვის აუდიტის საჭირო დოკუმენტების და ინფორმაციის წარდგენას ეხება, იმ აუდიტორების (აუდიტურ ფირმების) ქონებრივი და სხვა სახის პასუხისმგებლობა, რომლებიც ვერ უზრუნველყოფენ აუდიტის ჩატარებას ხელ შეკრულებით, ასს შესაბამისი მოთხოვნების გათვალისწინებით და მისგან გამომდინარე დაცვითების შეწერების ან/და ჩამორთმევის საფუძველი და სხვა.

აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მთავარ ამოცანად მიჩნეულია ეკონომიკურ სუბიექტთან (დამკვეთთან) გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე აუდიტორული მომსახურების მაღალხარისხიანად ჩატარება, ამ ამოცანების გადასაწყვეტად კი საჭიროა, აუდიტორი დაეკრძალოს სათანადო საინფორმაციო ბაზას: საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებს, პირველადი ადრიცხვის დოკუმენტაციას, ჩანაწერებს სინთეზურ ანგარიშგებაზე, აქროლოდ და წლიურ ანგარიშებს და სხვა საინფორმაციო მასალას, ანუ იმ დოკუმენტაციას, რომელიც საშუალებას მისცემს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის დროულ და კომპლექსურ გარკვევაში, ყოველივე ეს კი უზრუნველყოფს სახელმწიფოებო მოთხოვნების დაცვა-შესრულებას. ამ მიზნის მისაღწევად კი კანონი ითვალისწინებს, როგორც აუდიტორის, ისე ეკონომიკური სუბიექტის პასუხისმგებლობის ფართო წრეს, რომლის დაცვა ორივე მხარისათვის სავალდებულოა, რადგან იგი აუკლებელი წინაპირობაა აუდიტორული საქმიანობის დროულად, საფუძვლიანად და ექვალფიციურად ჩატარებისათვის. ამასთან ერთად, კანონი განსაზღვრავს, რომ აუდიტორს თავისი ცოდნა-გამოცდილების საფუძველზე, შეუძლია დამოუკიდებლად განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების ფორმა და მეთოდი. ამ მიზნის მისაღწევად აუდიტორებს უფლება აქვთ მიიღონ დამკვეთის ან/და მესამე პირების ხელთ არსებული ყველა საჭირო დოკუმენტი, ასევე სუბიექტი და წერილობითი ფორმით ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც აუდიტის საგანს შეეხება, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, ხელშეკრულების საფუძველზე, უფლება აქვთ მიიწვიონ სხვადასხვა პროფილის სპეციალისტები აუდიტში მონაწილეობის მისაღებად. ამასთანავე, კანონი მოითხოვს აუდიტორებისაგან, რომ აუდიტის განხორციელებისას აუდიტორულ ორგანიზაციაში მოპოვებული სხვადასხვა სახის კომერციული საიდუმლოების ან მისი შემცველი (ჩნობები, საიდუმლოდ შეინახონ და არ გამოიყენონ ისინი თავიანთი ან მესამე პირების ინტერესებისათვის. ასევე, კანონში განსაზღვრულია უშუალო მონაწილე მთავარ მხარის – აუდიტირებული სუბიექტის (დამკვეთის) ვალდებულებები, რომელთაც ასახვა პიოვა 22-ე და 23-ე მუხლებში, ექროდ, სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება აუდიტორულ შემოწმებას, ვალდებული არიან, აუდიტორებს (აუდიტურ ფირმებს) გადასცენ ის დოკუმენტაცია და ინფორმაცია, რომლებიც ესაჭიროე-

ბათ აუდიტორებს აუდიტის განსახორციელებლად და შეუქმნან მათ აუდიტის ჩატარებისათვის საჭირო პირობები, ხოლო შემოწმებით გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით მიიღონ ოპერატიული ღონისძიებები. ამ კანონის 21-ე მუხლით განსაზღვრული აუდიტორების წრე, რომლებსაც ეკრძალებათ აუდიტის ჩატარება იმ მოტივით, რომ ეს პირები არიან შესაძლებელი სამეურნეო სუბიექტებთან ნათესაურ ან/და ქონებრივი ინტერესებით დაკავშირებული, ან/და აუდიტს დაქვემდებარებული ორგანიზაციების მრეწველები, მესაკუთრეები, დამფუძნებლები, ხელმძღვანელები. ამასთან ერთად, განსაზღვრულია იმ აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) ქონებრივი და სხვა სახის (ლიცენზიების წამორთმევა, შყურება) პასუხისმგებლობა, რომლებმაც სათანადოდ არ შეასრულეს თავისი მოვალეობა ხელშეკრულებისა და ასს შესაბამისად. ასეო შემთხვევაში (სა-სამართლოს გადაწყვეტილებით), ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა არ შეიძლება აღემატებოდეს მისი მიზნებით ფაქტობრივად მიყენებული ზარალის ოდენობას.

აუდიტორის ქონებრივი პასუხისმგებლობის კანონის მოთხოვნებისაგან განსხვავებით, საქართველოში ინტერგება საერთაშორისო პრაქტიკაში აუდიტორული საქმიანობის დას-ღვევის აპრობირებული წესი. მიუხედავად იმისა, რომ პროფესიული პასუხისმგებლობის დასაღვევა კანონით არ არის გათვალისწინებული, საქართველოში მოქმედმა სოფიერთმა აუდიტორმა ფირმამ გამოიყენა აუდიტორული ორგანიზაციების ინტერესების დაცვის სა-ბაზრო მექანიზმის დასაღვევის ფორმა, რითაც გამოიჩინა მსრუხველობა კლიენტს, რომ-ლებიც მოვლენების არასასურველი განვითარების შემთხვევაში არ დარჩებიან წაგებული.

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ თვით მალაქვალიფიციურ სპე-ცილისტებსაც კი არ შეუძლიათ ბოლომდე შემთხვევითი ხარვესების გამორიცხვა, მაგრამ საერთო ჯამში, კლიენტს არ უნდა აღეღებდეს აუდიტორის რაიმე წარუმატებლობა. თუ ასეთი რამ მოხდა, აუდიტორმა აუდიტორულ პირს ზარალი უნდა აუნაზღაუროს, თუმცა აუდიტორული პირის საქმიანობის მასშტაბები შეიძლება იმდენად დიდი იყოს, რომ ზარალი აუდიტორული ფირმის მიხედვით ქონებაშიც კი ვერ აანაზღაუროს, მისი ძირითადი კაპიტალი ხომ თანამშრომელთა ცოდნა და გამოცდილებაა. განსაკუთრებული უძრავი ქონება და ფასეულობები აუდიტორულ ფირმებს არ გააჩნიათ.

არაკეთილსინდისიერი ფირმები ასეთ შემთხვევაში იხურება და როგორც ფიჩქი, სხვაგან, სხვა სახელწოდებით ჩნდება. ასეთ შემთხვევაში ნდობას კარგაეს არა მხოლოდ ეს არაკეთილსინდისიერი აუდიტორული ფირმა, არამედ ჩრდილი ტყემა თავად აუდიტორის პროფესიას.

აუდიტორულმა ფირმამ (ან აუდიტორმა) უნდა გადაიხადოს კომპენსაცია, მაგრამ მას საამისო საშუალება, სახსრები არ გააჩნია, გამოიძებნა ცივილური გამოსავალი. აუდი-ტორულ ეკონომიკურ სუბიექტს შეუძლია დარწმუნებული იყოს, რომ მისი აუდიტორული ფირმა დასაღველია და შემთხვევების არასასურველი განვითარების შემთხვევაში, მის ზარალს სადასაღვეო კომპანია აანაზღაურებს.

მიუხედავად იმისა, რომ სადასაღვეო კომპანიების მომსახურება საკმაოდ ძვირია, ის ფაქტა, რომ აუდიტორულ ფირმებს აღარ ეშუქრებათ თავისი კაპიტალის დაკარგვა, კლიენტის კანონიერი მოთხოვნების შესრულების შემთხვევაში, მოწმობს იმაზე, რომ სა-დასაღვეო დაცვის საბაზრო მექანიზმის გამოყენება არა იმდენად ეკონომი-ბლობის იძულებით ფორმად, რამდენადაც აუდიტორის სამეწარმეო პოლიტიკის კონიერულ ელემენტად.

ეს არის ძირითადი დებულებები და წესები, რომლებიც საფუძვლად უდევს აუდიტ-ორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებას, სამეურნეო სუბიექტების და აუდიტორ-ების უფლება-მოვალეობებს.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსი

აუდიტორის კომპეტენტურობის და პროფესიული დონის ძირითადი მოთხოვნები, გარდა სათანადო აკადემიური და ევალიფიციური პრაქტიკული საქმიანობისა, აუდიტის საერ-თაშორისო სტანდარტების, ქვეყანაში მოქმედი საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების ძირითადი პრინციპების დრმა ცოდნით განისაზღვრება. მაგრამ არსებობს ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორი - გარკვეული ადამიანური და პროფესიული ტყევის მოთხოვნები,

რომელიც არ შეიძლება გაამყარდეს კანონით, რადგან ეს არის ზოგადსაკაცობრიო ზნეობრივი ქცევის ნორმების სისტემა.

აუდიტის ეთიკის წესები იმ მოთხოვნებიდანაც გამომდინარეობს, რომ აუდიტორები მხოლოდ პროფესიონალები არიან, თანამედროვე საზოგადოების ისეთივე წევრები არიან, როგორც ნებისმიერი სხვა პროფესიის ადამიანები, ამიტომაც აუდიტორის მიმართ ეთიკური ნორმების არსებობა არ უნდა იქნეს განხილული, როგორც ვიწრო უწყებრივი ან პროფესიული ინტერესების დამცავი მექანიზმი.

უძველესი დროიდან არის ცნობილი სხვადასხვა დარგის პროფესიონალითა ეთიკური ნორმების ცნება და იგი ტრადიციულად საუაღდებულოდ ითვლება. თუ აუდიტორის პროფესიას სხვა პროფესიას შევადარებთ, მის საქმიანობასთან ქველასე ახლოს ექიმის პროფესიას. აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას კეთილდღანაწყოებით ეცნობა ექონომიკური სუბიექტის საქმიანობას, აუდენს ფინანსური საქმიანობის სუსტ მხარეებს და იძლევა რეკომენდაციებს, როგორც გაუმჯობესებად ადრეცხვა-ანგარიშგების ნაკლოვანებები და შეცდომები, რომელთაც დიდი ზიანი მიყენება შეუძლიათ ექონომიკურ სუბიექტისთვის. აქედან გამომდინარე, აუდიტორი გარკვეულწილად ექიმა, მაგრამ მისი კეთილმოქმედი საქმიანობის ობიექტად გვევლინება არა ადამიანი, არამედ საწარმო (ორგანიზაცია).

აუდიტის ეთიკის ნორმები, რომელიც ხანგრძლივი პრაქტიკული საქმიანობის მოთხოვნებმა განაპირობა, ჯერ დაუწერებლად, მაგრამ მკაცრ პრინციპებს იქნა დამკვიდრებული, შემდგომ ის მთელ რიგ ქვეყნებში ჩამოყალიბდა სპეციალური დოკუმენტის ე.წ. ეთიკის კოდექსის სახით, სადაც ქცევის ზოგად ფორმულირებასთან ერთად მოყვანილია კონკრეტული წესები, ქცევის მინიმალური ჩარჩოები სხვადასხვა სიტუაციის გათვალისწინებით და შიითებულია პროფესიული ეთიკის დაუშვებელი ფორმები.

ცალკეული ქვეყნების ისტორიულმა წარსულმა, მათი ექონომიკური განვითარების სხვადასხვა დონემ განაპირობა სხვადასხვა ქვეყნის პროფესიული ორგანიზაციების (AICA, ICAS, ISAA, IIA, ACCA, PAP) მიერ აუდიტორების ეთიკის კოდექსის სხვადასხვა სახით ჩამოყალიბება, თუმცა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მომზადებული ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსი (რომელიც აუდიტორსაც ერცედილება) უფრო შეეფერება ყველა ქვეყანაში აუდიტორებისადმი ამ მიმართებით წაყენებულ მოთხოვნებს. მართალია, აუდიტორის ეთიკური ნორმები, რომელიც შედგენილია სხვადასხვა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, განსხვავდება შინაარსითა და სტრუქტურით, მაგრამ ძირითადი პრინციპები: ობიექტურობა, პატიოსნება და კონფიდენციალურობა, როგორც წესი, ყველა მათგანისთვის ეთიკური ნორმების აუცილებელ პირობას წარმოადგენს. ეთიკური კოდექსის ეს საეაღდებულო მოთხოვნები ერთ-ერთი პოსტულატია საზოგადოებრივი ინტერესებისა და პროფესიონალიზმის პრინციპების დასაცავად და იგი ნებისმიერი პროფესიული გადაწყვეტილების სახომად მიიხსევა. ეს პრინციპები აუდიტორისაგან მოითხოვს (შეზღუდვის ფარგლებში, რაც კონფიდენციალურობასთანაა დაკავშირებული) დაემყაროს სამართლიანობასა და ჭეშმარიტებას: დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პრინციპების განუხრულად დაცვას. ეს ფასეული ხდის აუდიტორულ პროფესიულ მომსახურებას და მიუყვარება ბლომისა და ინტელექტუალური პატიოსნების წინაპირობას წარმოადგენს. ამიტომ ეს პრინციპები, როგორც წესი, სხვადასხვა ორგანიზაციის მიერ შედგენილ აუდიტორის ეთიკის კოდექსში საეაღდებულო მოთხოვნადაა აღიარებული. ამას ქვემოთ მოყვანილი მონაცემებიც ადასტურებს:

პრინციპები	IFAC	AICPA	ICAS	ICAA	IIA	ACCA	RAP
ობიექტურობა	X	X	X	X	X	X	X
დამოუკიდებლობა	X	X	X	X	X	X	X
პროფესიული კომპეტენტურობა	X	X	X	X	X	X	X
პროფესიული ქცევა	X	X	X	X	X	X	X
კონფიდენციალობა	X				X	X	X

- ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია
- ამერიკის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი
- ავსტრალიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი
- შოტლანდიის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი

- ამერიკის შიდა აუდიტის ინსტიტუტი
- ინგლისის და უელსის ნაფიცი ბუღალტერთა ინსტიტუტი
- რუსეთის აუდიტორთა პალატა

სხვადასხვა ორგანიზაციის მიერ მომზადებული აუდიტორთა ეთიკის კოდექსით პროფესიული ნორმების დაცვა გარანტირებული უნდა იყოს აუდიტორთა მაღალი მორალური თვისებებით და პროფესიული პასუხისმგებლობით, რაც საზოგადოებრივ აზროვნებაში აუდიტორის პროფესიონალიზაციის პატივსაცემისა და ნდობის ფაქტორად აისახება. ამასთან ხაზგასმულია, რომ აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას უნდა მოქმედებდეს საზოგადოებისა და საბუღალტრო ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის ინტერესების გათვალისწინებით და არა მხოლოდ აუდიტორული მომსახურების შემკვეთისა, რადგან აუდიტის ჩატარებისას მან ყველა სახის წინააღმდეგობა უნდა გადალახოს, საზოგადოებრივი ინტერესების სასარგებლოდ. სასამართლო, საგადასახადო და სხვა ორგანიზაციაში დამკვეთის ინტერესების დაცვისას, აგრეთვე სხვა იურიდიულ და ფიზიკურ პირებთან ურთიერთობის დროს აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ეს ინტერესები წარმოიშვა კანონიერ და სამართლიან საფუძველზე. როგორც კი აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება, რომ დამკვეთის ინტერესები წარმოიშვა კანონის ან სამართლიანობის დარღვევით, იგი ვალდებულია უარი თქვას საწყის პრინციპებზე.

აუდიტის ეთიკური ნორმებით განსაზღვრულია აუდიტორების მსჯელობისა და დასკვნების დამოუკიდებლობა, მათი გადაწყვეტილებების ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა. ამ ნორმების თანახმად, აუდიტორები არ უნდა ასრულებდნენ სახელმწიფო მმართველობითი ორგანოების, პოლიტიკური პარტიების და საზოგადოებრივი მომსახურების ნების სურვილს, რომელთაც აუდიტორებზე ზეწოლის მოხდენა სურთ ტენდენციური შეფასების მისაღებად, რათა გამოიყენონ ისინი არასასურველი მიზნებისათვის. აუდიტორები მაშინ არიან დამოუკიდებელი, როცა არ მუშაობენ სახელმწიფო დაწესებულებებში, არ არიან არასააუდიტორო ორგანიზაციის შტატიანი მუშაკები და ასრულებენ თავიანთ მოვალეობას.

შემუშავებული აუდიტორის ეთიკის კოდექსი - აუდიტორთა პროფესიული ქცევის იდეალური სტანდარტებია, რომლებიც განაზოგადოებს და აყალიბებს აუდიტორის ქცევის ეთიკურ ნორმებს, მათ ზნეობრივ და მორალურ ფასეულობებს და ავალდებულებს აუდიტორებს იცხოვრონ და იმუშაონ სინდანიერად, შეეცადონ დაიცვან ზოგადი მორალის ნორმები და წესები, რომელთაც განეკუთვნება:

- სამართლიანობა და პატიოსნება ქცევებსა და გადაწყვეტილებაში;
- შეურთებლობა უსამართლობასთან, მორალურ-ზნეობრივი და სამართლებრივი ნორმების დარღვევებთან;
- ალტრუიზმის გამოვლენა გარემომცოფთა მიმართ, უპირველეს ყოვლისა, კოლეგებთან და თანაშრომლებთან;
- დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა მსჯელობასა და დასკვნებში.

ამ მოთხოვნების დაცვა საშუალებას აძლევს აუდიტორებს პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას მიიღონ სწორი გადაწყვეტილებები, ზუსტად განსაზღვრონ ქცევის კრიტერიუმები და პროფესიული მოთხოვნები. აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია დაეძინოს, რომ აუდიტორის ეთიკის კოდექსი წარმოადგენს ქცევის მაკრივ ნორმების დეკლარაციას და რეალურ ხელშეწყობს პირობებს ქმნის ამ ნორმების დასაცავად.

საქართველოში აუდიტის ჩამოყალიბების პირველ ეტაპზე აუდიტორები ეთიკის ნორმების დაცვისას ხელმძღვანელობდნენ სხვადასხვა ლიტერატურაში ამ საკითხებზე გამოთქმული მოსაზრებებით, ანუ დაუწერელი კანონებით, თუმცა ბევრი მათგანი სერიოზულად არ აღიქმავდა აუდიტორის ეთიკის კომპლემენტის და იგნორირებას უწევდა ამ მნიშვნელოვანი საკითხის გადაწყვეტას იმ მოსაზრებით, რომ „დღეს მთავარია აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპების ათვისება, წამოჭრილი სიძნელეების გადალახვა, ეთიკა კი, ეს მომავლის საქმეა“. თუმცა, ამ მოსაზრების მიმდევრები მალე დარწმუნდნენ, რომ კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ პროფესიული ეთიკური ვალდებულებების დარღვევების სათანადო ნორმატიული დოკუმენტის გარეშე ვერ დაიხვეწება, აუდიტორული საქმიანობა ვერ განვითარდება. პირველ რიგში, ეს დამკვეთთან აუდიტორის ურთიერთობის დროს იქნა გამოვლენილი, რადგან აუდიტორის ეთიკა მჭიდროდაა დაკავშირებული დაიკ-

ვეთის ეთიკასთან, როგორც ერთი, ისე მეორე მხარის მიერ გარკვეული ეთიკური ნორმების დაცვასთან. აუდიტის პრაქტიკული საქმიანობის საწყის ეტაპზე (რაც არც დღეს არის გამორიცხული) ეთიკური ნორმების თვალსაზრისით, აუდიტორები ხშირად ხელებიან გარკვეულ სინდრომებს, რაც ნაწილობრივ აუდიტორების და უფრო ხშირად შესამოწმებელი საწარმოს ხელმძღვანელობისა და მათი თანამშრომლების ეთიკური აზროვნების დაბალ დონეზე მსუთითებს და პირველ რიგში, მათ საქმიან ურთიერთობაში აისახება.

ეს გამოწვეულია იმ გარემოებითაც, რომ როგორც აუდიტორი ისე შესამოწმებელი საწარმოს ხელმძღვანელები კონტროლის როლის მნიშვნელობას ადრეულ საკონტროლო-სარევიზო უწყვეტობაში აიკეთებენ. ეს მაშინ, როდესაც სრულიად განსხვავებულია „მომხიანი ეკონომიკის“ პირობებში სახელმწიფო საკუთრების „დამკვეთი“ რევიზორ-ინსპექტორის როგორც მიზნები და ამოცანები, ისე ზნეობრივი კრეატი, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში საკონტროლო უწყვეტობის გამანახორციელებელი აუდიტორის მოვალეობისა და ეთიკური ნორმებისაგან.

აუდიტის სფეროში პროგრესულად მოასროენ სპეციფიკურებმა, ღრმად გააჩაღიხეს აუდიტის და აუდიტორის ეთიკის წესები, მოამზადეს ქართველი აუდიტორებისათვის „აუდიტორის ეთიკის კოდექსი“, რომელიც საჯარო განხილვის შედეგად იქნა მიღებული. ამ კოდექსში კონკრეტურებული სახით მოყვასახეა ყველა იმ მოთხოვნამ, რაც აუდიტორის ეთიკის დაცვასთან დაკავშირებით მსოფლიოს სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ არის განსაზღვრული. ქართველი აუდიტორებისათვის შედგენილი აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დანიშნულება აუდიტორის პროფესიის პრესტიჟის ამაღლებაა. პრაქტიკაში ეს განხორციელება აუდიტორის პროფესიის განვითარებით და მთლიანობაში მისი აღიარებით საზოგადოებისა და ამ პროფესიის წარმომადგენლების მიერ. ქართველი აუდიტორების პროფესიული თვითშეგნების ზრდასთან ერთად, ალბათ, მომავალში ეს კოდექსიც შეცვლება, ამასთან ერთად, მის დახვეწას ხელს შეუწყობს იმ ცვლილებების და დამატებების კოდექსში შეტანა, რაც ამჟამად IFAC-ის მიერ მსადადება „პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსში“.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსი 11 მუხლისა და 5 ქვეთავისგან შედგება, სადაც ჩამოყალიბებულია აუდიტორის საეკონომიკო ნორმები და ფომულირებათა კრიტერიუმები. ნიშნდობლივია ისიც, რომ ყოველი მათგანი გარკვეულ პრინციპებს, კონკრეტულ ფორმებს, ერთ ან რამდენიმე უმნიშვნელოვანეს ზნეობრივ ქმედებებს ეხება და მოქმედების ფარგლებით განისაზღვრება. ბუნებრივია, რომ აუდიტორის ეთიკის კოდექსი ძირითადად არეგულირებს ზოგადსაკაცობრიო ურთიერთობების სფეროს და არა აუდიტორსა და დამკვეთს შორის ურთიერთობას, რომელიც რეგულირდება შრომითი და სამოქალაქო კანონმდებლობით.

კოდექსის პირველი მუხლი /ზოგადი დებულება/ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის ძირითადი პრინციპების შემუშავებასთან ერთად განსაზღვრულია ის ზნეობრივ-მორალური ნორმები, რომელთა დაცვა ყოველი აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის უპირველესი მოვალეობაა, რადგან ეთიკური ნორმები მათი პროფესიული საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია. ამ მოთხოვნების დაცვით აუდიტორებმა უნდა მიადვიონ საზოგადოების პატივისცემისა და ნდობის დამსახურებას. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ იგი პროფესიული ეთიკური ნორმების დარღვევით მორალურ და მატერიალურ ზიანს აყენებს არა მარტო საკუთარ თავს, არამედ მთლიანად აუდიტორთა საზოგადოებას. აუდიტორის ღირსების შელახვად განიხილება ნებისმიერი უმსაგავისი საქციელი, რომელიც საქმიანობის დისკრედიტაციასა და მის რეპუტაციის შელახვას იწვევს, სახელს უტეხს აუდიტორულ საქმიანობას, წარმოშობს სასურველიან ეჭვს თანამდებობასთან აუდიტორის შესაფერისობაზე.

ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ეთიკის ნორმების შემლახვად ქმედებად ჩაითვლება ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ არაკორექტული, უდიერი, უხეში მოპყრობა, უპატივემყოფი უმოპოვებელი სარგებლობა, კანონით დაცული იმ კონფიდენციალური ინფორმაციის გამჟღავნება, რომელიც ცნობილი გახდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებით. ყოველივე ეს აუდიტორებს, აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელებს და მის ყველა მუშაკს ავალებდებულებს, რომ „ისჯულოს როგორც დამკვეთის, ისე ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის და საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით“.

მეორე მუხლი /ეთიკის მიზნები/ აუდიტორებს ავალდებულებს პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში მიიღონ გადაწყვეტილება, რომელიც სრულად შეესაბამება აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობის ეთიკურ ნორმებს, ზნეობრივ, მორალურ ფუნქციონირებას, მაღალზნეობრივი და პროფესიული პასუხისმგებლობით დაიცვან ისინი ნებისმიერ შესაძლო დარღვევებისა და შეცდომებისაგან.

აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას ვალდებულია შექმნას დამკვეთის მიმართ კეთილგანწყობილი, ღობილური დამოკიდებულება. უნდა გაითავალისწინოს, რომ ყველა შემოწმებულს, მათ შორის აუდიტორსაც, საწარმოებში უნდა ევალუირება ხედებიან, ამიტომ საწარმოსა და მის თანამშრომლებთან კონტაქტში შესვლისთანავე აუდიტორმა მათ უნდა დაანახოს, რომ იგი ის პიროვნებაა, რომელიც არსებულ ნაკლოვანებებს აღმოფხვრავს დაეხმარება. ამასთან, საქმიანობა იმგვარად უნდა წარმართოს, რომ აუდიტის დამკვეთებმა გაიცინობიერონ - იგი არ არის რევიზორი და არც აუდიტია - რევიზია, შეუძლებელია „ზემოქმედების მოხდენა“ აუდიტორულ საქმიანობაზე, ხარისხიანი აუდიტორული მომსახურების უზრუნველსაყოფად“.

მესამე მუხლი /აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები/ აუდიტორებს ავალდებულებს, რომ პროფესიული საქმიანობის გაწევისას დაიცვან IFAC-ის მიერ შემუშავებული ძირითადი ეთიკური პრინციპები, რადგან ქართველ აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი მათ ეფუძნება. კოდექსის ამ მუხლში ზოგადად არის განხილული აუდიტორის ეთიკის დაცვის სავალდებულო ექვსი ძირითადი მოთხოვნა: *დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა, სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა, ინფორმაციის კონფიდენციალურობა და პროფესიული ქცევა*. საგულისხმოა, რომ ყველა ეს მოთხოვნა პირდაპირ და უშუალოდ გამომდინარეობს ზოგადსაქცევო და პროფესიული ეთიკის ნორმებიდან და ემსახურება აუდიტორული საქმიანობის საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებს, ეს განსაკუთრებით, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, როგორც დამოუკიდებლობა, ისე დანარჩენი ხუთი ძირითადი პრინციპის უარყოფა აუდიტორულ საქმიანობას უსარგებლო მომსახურებად გადააქცევს. კოდექსის ექვსივე მუხლში ლაკონურად არის ჩამოყალიბებული ეთიკის ის ძირითადი მოთხოვნები, რაც აუდიტორმა თავისი პროფესიული საქმიანობის დროს განუხრებლად უნდა დაიცვას. მესამე მუხლის მოთხოვნის თანახმად - აუდიტორს არა აქვს მიეკრძალოს და თუნდაც შეგნებული ინტერპრეტაციის უფლება, იგი ვალდებულია ობიექტურად შეაფასოს რეალური ფაქტები, რათა აიცილოს მიეკრძების მომენტები და სხვადასხვა სახის ზეწოლა, თავი უნდა აარღვოს იმ პირობებთან ურთიერთობას, რომელთაც გაელენის მოხდენა შეუძლიათ მისი დასკვნის ობიექტურობაზე; აუდიტორმა უნდა დაიცვას აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნები და კონფიდენციალური ინფორმაცია, რომელიც მოიპოვა აუდიტორული მომსახურების პროცესში და რაც მთავარია, აუდიტორმა ეს ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს დამკვეთის ინტერესის საზიანოდ. იგი მოვალეა აუდიტის განხორციელებისას კეთილინდობიერად და პროფესიულ დონეზე ჩაატაროს აუდიტი, ხოლო როცა არაკომპეტენტურად ჩათვლის თავს, აუდიტი აღარ უნდა ჩაატაროს. ამევე მუხლში განიხილება პროფესიული ქცევის ნორმების ძირითადი პრინციპები, ხოლო რაც შეეხება პროფესიული ქცევის ისეთ ნორმებს, როგორცაა „აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება“, „საინფორმაციო ურთიერთობა“; „ურთიერთობა აუდიტორებს შორის“; „გამოსაკვეთებელი ინფორმაცია და რეკლამა“ და „აუდიტორისათვის შეუთავსებელი ქმედებები“ ისინი დაწერილებით განიხილება ამავე კოდექსის მეცხრე თავში „პროფესიული ქცევა“.

მეოთხე მუხლი /აუდიტორის დამოუკიდებლობა/ განსაზღვრავს აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპებს, რადგან ამ პრინციპების დაცვა განაპირობებს აუდიტის საზოგადოებრივ აუცილებლობას - დამოუკიდებლობის პრინციპის დაუცველად საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტი ყოველგვარ აზრს კარგავს. ექცევა რა დამოუკიდებლობის პრინციპების დაცვას განსაკუთრებული ყურადღება, კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორს ყოველთვის უნდა ახსოვდეს, რომ საქმარისი არ არის მარტო დამოუკიდებლობის შენარჩუნება, ასევე აუცილებელია დამოუკიდებლობის აშკარა დემონსტრირება - დამოუკიდებლობა გარეგნულად(ი ხილვადი უნდა იყოს. დამოუკიდებლობის პრინციპის განსახორციელებლად პროფესიული ვალდებულებების შესრულებისას აუდიტორი ვალდებულია შეინარჩუნოს დამოუკიდებლობა, არ გახდეს მხარეთა ინტერესების დაპირისპირების მონაწილე, გადაწყვეტილებები მიიღოს მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც ექნება საქმარისი საფუძველი იმისა, რომ დამკვეთის ინტერესები აღმოცენებულია კანონიერ და სამართლიან მოთ-

ხოვნათა საფუძველზე. ანუ მან თავისი მოქმედებით უნდა დაამტკიცოს, რომ იგი პროფესიული მომსახურებისას ერთგულად იცავს დამოუკიდებლობის პრინციპს ისეთ სიტუაციაშიც კი, როდესაც ადგილი აქვს მასზე ზეწოლას, ანუ კოდექსი შეიცავს რთვ ნორმებს, რომლებიც განსაზღვრავენ მის დამოუკიდებულებას. კოდექსი, იმპერატიულ ფორმებში, მითითებს აუდიტორისადგან თავი შეიკავოს პროფესიული მომსახურებისაგან, თუ არსებობს დასაბუთებული ეჭვები (ვალკეული ორგანიზაციებისა და თანამდებობის პირების მიერ ისეთ ქმედებებზე, რომელიც აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპებს ხელყოფს. დამოუკიდებლობის პრინციპები აუდიტორს იცავს პროფესიული მსჯელობის აქტისაგან, უკმადავს ისეთ საქმიან ურთიერთობას, რომელსაც შეუძლია არაადეკვატური გაეგებოს მოახდინოს მომსახურებაზე. სასოგადოება და დამკვეთები ასხეივებენ აუდიტის ფაქტობრივ და გარეგნულ /ფორმალურ/ დამოუკიდებლობას. მნიშვნელოვანია, რომ დამკვეთმა და სასოგადოებამ ობიექტურად აღიაროს აუდიტორის დამოუკიდებლობა და მასში დარწმუნებული იყოს. ვასაგებია, რომ აუდიტის მნიშვნელობა ბევრად უფრო შესწავლავს, თუ აუდიტორს ფაქტობრივ დამოუკიდებლობის მიუხედავად, მისი სამუშაოს შედეგების მომხმარებლები მიაჩნევენ, რომ აუდიტორის მიერ მომსახურებული დასკვნა ჩამოყალიბებულია რაიმე გარემოებების ან მესამე პირთა ზეგავლენით. აღნიშნული მოთხოვნილებებიდან გამომდინარე აუდიტორის დამოუკიდებლობა უნდა აისახოს მისი პროფესიული მოვალეობის ყველა ელემენტზე, განსაკუთრებით კი:

- აუდიტის დაგეგმვისას /აუდიტის გეგმის და პროგრამის შედგენა, ამ მიზნებისათვის გამოსაყენებელი მეთოდების შერჩევა, აუდიტის სფეროს განსაზღვრა/;
- აუდიტის პროცესების კვლევის პრინციპების განსაზღვრისას /თავისუფლება აუდიტის ნაბარების მეთოდების არჩევისას და ინფორმაციის ყველა აუცილებელ წყაროებზე მისაწვდომობის არსებობა/;
- დასკვნის წარდგენისას /მესამე პირის გაგონების გამორიცხვა აუდიტორზე, მის მიერ საბუღალტრო ანგარიშგების უტყურობის აზრის ფორმირებისაგან/.

კოდექსში ჩამოყალიბებულია ის გარემოებანი, რომლებიც ხელს შეუშლიან ან მის ფაქტობრივ დამოუკიდებლობაში დაეჭვების საშუალებას იძლევიან, ასეთებია:

- ფინანსური მონაწილეობა დამკვეთის ორგანიზაციაში;
- ნათესაური ან მეგობრული ურთიერთობანი დამკვეთის ხელმძღვანელებთან;
- სამსახურებრივი დამოკიდებულება დამკვეთთან.

ივარადაც, რომ აუდიტორის დამოუკიდებლობა ექვს იწყებს თუ აუდიტორი პირდაპირ (ფინანსური და ქონებრივი დამოკიდებულება, ან ირიბად ფინანსურ მონაწილეობას იღებს დამკვეთის ორგანიზაციის საქმიანობაში აუდიტორი). ფირმის დამოუკიდებლობა არ ჩათვლება თუ ის ფინანსურ-სამეწარმეო ჯგუფში. საკრედიტო ჯგუფში მონაწილეობს და პროფესიულ აუდიტორულ მომსახურებას უწევს ამ სტრუქტურაში შემავალ ორგანიზაციებს. ასევე აუდიტორი (ფირმა) დამოუკიდებლად ვერ ჩათვლება, თუ მას ნათესაობრივი ან/და მეგობრული დამოკიდებულება აქვს დამკვეთის ორგანიზაციის მმართველ პერსონალთან ან/და მათ წარმომადგენლებთან. ეჭვი შეიძლება გამომწვიოს დამკვეთის ზედმეტმა სტუმართმყოფარობამ, მისგან სანუქრების მიღებამ და სხვა.

გარდა ამისა, კოდექსში ჩამოყალიბებულია ის გარემოებანი, რომლებიც განაპირობებენ აუდიტორის (ფირმის) დამოუკიდებლობის შენარჩუნებას. ბუნებრივია, რომ კოდექსი შეიცავს დამოუკიდებლობის დაცვის უზრუნველყოფის იმ ნორმებს, რომლებიც მისი დამოუკიდებულებისას ასეთი შესუღვრები „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 21-ე მუხლით არის გათვალისწინებული. რასაკვირველია, შეუძლებელია კოდექსში ყველა იმ შესაძლო ვარიანტის ფორმულირება, რაც გაუგებნას მოახდენს აუდიტორის (ფირმის) დამოუკიდებლობაზე, მთავარია, თვითონ აუდიტორმა (ფირმამ) შეამჩნიოს დროულად ზღვარი, რომლის დარღვევის შემთხვევაში, ის ვეღარ შეინარჩუნებს დამოუკიდებლობას და ნებაყოფლობით უნდა თქვას აუდიტის ჩაბარებაზე უარი. ყოველივე კოდექსით განსაზღვრული დამოუკიდებლობის პრინციპები დაიყვანება ერთ ძირითად მოთხოვნამდე: აუდიტორი უნდა ესწრაფოდეს ობიექტურობის მიღწევას ნებისმიერი საკითხის განსჯაში, რომელიც ეხება მის პროფესიულ და საქმიან მიღწევის სფეროს.

მეხუთე მუხლის /აუდიტორის ობიექტურობა/ ძირითადი პრინციპია, რომ „აუდიტორის რეკომენდაციებისა და დასკვნების ერთადერთი საფუძველი უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია“. ობიექტურობის პრინციპი კოდექსში მჭიდროდ არის დაკავშირებული დამოუკი-

დებლობის პრინციპთან, რადგან აუდიტორის საქციელი, მისი გადაწყვეტილებები და წესები ერთ პრინციპს ემყარება: აუდიტორები (ფირმები) ვალდებული არიან ობიექტურად განიხილონ ყველა წარმოქმნილი სიტუაცია და რეალური ფაქტები, არ დაუშვან, რომ წინასწარ აქეიანება, ცრურწმენა ან/და სეგაელენა სხვა მხარესთან აისახოს მის მიერ შედგენილ დასკვნაში. ანუ აუდიტორმა (ფირმამ) არ უნდა დაუქვემდებაროს საკუთარი ასრი სხვათა ასრს, არ უნდა მიიღოს მონაწილეობა ინტერესთა კონფლიქტში, მომსახურების პერიოდში არ უნდა აჭონდეს დამკვეთთან ისეთი სახის ურთიერთობა, რომელიც არ არის დაკავშირებული აუდიტორულ შემოწმებასთან, ყოველივე ეს მას შესაძლებლობას მისცემს „ობიექტურად გადაწყვიტოს წინააღმდეგობები მასა და დამკვეთს შორის საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით“. კონექსში ობიექტურობის პრინციპებთან დაკავშირებით განიხილება ყურადღებანიანობის პრინციპი. ამ მოთხოვნის თანახმად, პროფესიული მომსახურების გადაწყვეტილისას აუდიტორები (აუდიტორი ფირმები) ყურადღებით და სერიოზულად უნდა მიიკიდონ ვალდებულებებს, დაიცვან ასს, აღკვეთურად დაგეგმონ თავიანთი სამუშაო.

მეექვსე მუხლში /აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა/ მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული, რომ აუდიტორი ვალდებულია უზრუნველყოს გაწეული მომსახურების მაღალი პროფესიული დონე, რომელიც ადეკვატური იქნება ასს, თანამედროვე მეთოდის და ნორმატიული აქტებისა, რადგან ბუღალტრული ინგარიშგების მომხმარებლები უფრო მეტად ისეთ ბუღალტრულ ინგარიშგებას ენდობიან, თუ ის აუდიტირებულია, რადგან მას სწამს, რომ ის მანერებლები, რომლებიც ასახულია ინგარიშგებაში შემოწმებული და გაანალიზებულია კომპეტენტური სპეციალისტების მიერ. ყოველივე ეს კი აუდიტორს (ფირმას) დიდ პასუხისმგებლობას აქისრებს საზოგადოების წინაშე. პროფესიული კომპეტენტურობის პრინციპების შესაბამისად, საკმარისი პროფესიული დონე აუდიტორის გაწეული მომსახურებისა უზრუნველყოფილია აუდიტორის აუცილებელი კომპეტენტურობით, ანუ ცოდნით და ჩვევებით, რომელიც საკმარისია აუდიტორის მიერ აღებული ვალდებულებების კეთილდინდობიერად და პროფესიულად შესასრულებლად. აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა ეფუძნება სოგად და საქციალურ უმაღლეს განათლებას, საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებას, რომელიც შესაბამისი სერტიფიკატი არის დამტკიცებული, განუწყვეტელი პრაქტიკული სამუშაოს გამოცდილებას, აგრეთვე, ასს და სხვა ნორმატიული აქტების ღრმა ცოდნას. აუდიტორს უნდა შესწავდეს უნარი, რომ თავი შეიკავოს ისეთი პროფესიული მომსახურების გაწევისაგან, რომელიც მის კომპეტენციას სცილდება, მათ შორის ისეთისაგანაც, რომელიც არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატს. პირველ რიგში აუდიტორს უნდა გაანდეს პროფესიული ცოდნა, განათლება და ინტელიცია. აუდიტორმა არ შეიძლება იყოს ისეთი სამუშაოს შესრულება, თუ არ იქნება დარწმუნებული, რომ შესძლებს მის შესრულებას და დამკვეთს მოუტანს სარგებლობას. შემთხვევითი არ არის, რომ ჩვენში აუდიტორულ საქმიანობაში იყვებოდა ის ძირითადი მიმართულებები და საქმიანობის სფეროები, სადაც საჭიროა სპეციალური ცოდნა და გამოცდილება, რომელიც განაპირობებს შესაბამისი საწარმოებისა და ორგანიზაციების ფინანსური მდგომარეობისა და შედეგების უფრო ღრმა ცოდნას და ყოველისმომცველი შეფასებების სრულყოფილი დასკვნის შედგენას. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა გამოცდილება უნდა გამოიყენოს კეთილდონიერულად, თავი შეიკავოს ყოველგვარი მომსახურებისაგან, რომელიც არ თვლის თავს კომპეტენტურად და ამ სამუშაოს შესრულებისთვის რეკომენდაცია გაუწიოს, ან ურჩიოს, რათა მოწვეულ იქნეს სხვა აუდიტორები ან სპეციალისტები. აუდიტორმა მომსახურებისას უემოთ მოვეანილო კონექსის ყოველი მონათხა უნდა განახორციელოს დიდი პასუხისმგებლობითა და ძალისხმევით. იგი ვალდებულია საქმიანობა განახორციელოს იმ დონეზე, რომელიც მაქსიმალურად დააკმაყოფილებს დამკვეთის მოთხოვნებს. ამავდროს, მისი მომსახურება უნდა შესრულდეს უახლესი ტექნიკური მიწვევების და საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების დაცვით. პროფესიული კომპეტენტურობის შენარჩუნებისათვის აუდიტორი ვალდებულია სისტემატურად აიმაღლოს კვალიფიკაცია, კარგად დაეუფლოს ბუღალტრული აღრიცხვის, საგადასახადო კონექსის, სამოქალაქო სამართლის და აუდიტის მოქმედ და ახლადშემოღებულ ინსტრუმენტებს და ნორმატიულ აქტებს, ყოველწლიურად გაიაროს კვალიფიკაციის ასაზღვრებელი კურსები; აქედან შეიძლება დაეასკენათ, იმისთვის რომ ინფორმაციის მომხმარებლები ენდობოდნენ აუდიტორებს, ისინი დარწმუნებულნი უნდა იყვნენ, რომ მათ მოემსახურებიან კვალიფიცირებული, კომ-

იქტენტური, გამოცდილი სპეციალისტები, რომელთა პროფესიონალიზმს ამავე პროფესიის სხვა წარმომადგენლებიც პირუთვნელად აღიარებენ.

მეშვიდე მუხლი /სტანდარტები/ აუდიტორისაგან კომპეტენტურობის მოსაღწევად მოითხოვს შესაბამისი ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების დრმა ცოდნას, რადგან აუდიტორის კომპეტენტურობა არ იქნება მიღწეული თუ აუდიტორი (აუდიტორი ფირმა), რომელიც ახორციელებს აუდიტორულ მომსახურებას, ინფორმაციის შეგროვებას, კონსულტაციებს მართებსა და საგადასახადო საკითხებში, ვალდებული არიან იყოფნენ ასის, ბასის და ნორმატიული აქტები, რომლებიც შემუშავებულია სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ და მოქმედებს შიდა კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამასთან, მსუდველრობაში უნდა იქნეს მიღებული დამკვეთის მიერ შემუშავებული და პრაქტიკაში დანერგული ინსტრუქციები და ცირკულარული წერილები, რომლებიც კანონთან შესაბამისობაშია. თუ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგება ან ინფორმაცია სამოყალიბებული ნორმატიული აქტების ან სტანდარტების დადგენილ წესიდან გადახრილია, აუდიტორმა ყოველი ამგვარი გადახვევა უნდა დაასახულოს. კოდექსის მოთხოვნა: „აუდიტორი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოკიდობის ხათანადო გულმოდგინებით, გამოიინოს სფრთხილუ, გულისხმიერება და დარწმუნებულები იყოს საკუთარი შტკიცებების ჭეშმარიტებაში“.

მერვე მუხლი /ინფორმაციის კონფიდენციალურობა/ აღიარებულია, რომ აუდიტორული საქმიანობის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პრინციპს წარმოადგენს კონფიდენციალურობის მკაცრად დაცვა, რადგან საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება შესამოწმებელი საგურნეო სუბიექტის კორპორაციული საიდუმლოებები, მისი ბანკოთარების ნიუანსები, მისი სუსტი და ძლიერი მხარეები. ამ ინფორმაციის მიღება არაკეთილსინდისიერება ადამიანებმა შეიძლება გამოიყენონ დაწვეული შანტაჟული დამთარებული კონკურენტისათვის ინფორმაციის მიწოდებით. ამიტომ კოდექსით გათვალისწინებულია, რომ ეს ინფორმაცია აუდიტორმა უნდა შეინახოს დროში შეუსლდად და დამკვეთთან ურთიერთობის გაგრძელების ან შეწყვეტისაგან დამოუკიდებლად. ეს მოთხოვნა შემდგომი სახით არის ფორმულირებული: *„კონფიდენციალურობა არ ნიშნავს მხოლოდ ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვას. მასში იგულისხმება ისიც, რომ აუდიტორმა დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაცია არ უნდა გამოყენოს თავის ან მესამე პირის სასარგებლოდ“*. თუმცა კოდექსი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებსაც, როცა კონფიდენციალური ინფორმაციის გახმაურება არ განიხილება როგორც პროფესიონალური ეთიკის დარღვევა, კერძოდ ეს დასაშვებია, როცა ხიდეკეთი ამის ნებართვას იძლევა ყველა იმ მხარესთან შეთანხმებით. რომელთაც შეეხება მოცემული ინფორმაცია; როდესაც აუდიტორის საქმიანობის ხარისხის შერწმუნებას ახორციელებენ ის პირები, რომელთაც ამის კანონიერი უფლება აქვთ და რადესაც ეს გათვალისწინებულია კანონით სამართალდამცავი ორგანოების გადამწვეტილებით. ანუ კოდექსი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებსაც, როდესაც კონფიდენციალური ინფორმაციის გახმაურება არ განიხილება, როგორც პროფესიული ეთიკის დარღვევა, რადგან ინფორმაციის კონფიდენციალურობა მხოლოდ ნაწილია კოდექსისა და მისი დეტალები განსაზღვრულია ქვეყნის სოციერტი კანონით. კონფიდენციალურობა დაცული უნდა იყოს ყოველთვის, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც აუდიტორს მინიჭებული აქვს სპეციალური უფლება ამ ინფორმაციის გამოაშკარავებისა, აგრეთვე მაშინაც, როცა ეს განიხილებულია აუდიტორის მოვალეობით კანონისა და პროფესიის წინაშე. გასათვალისწინებელია ის შემთხვევაც, როდესაც აუდიტორის ხელთ არსებული ინფორმაცია, რომელიც შეეხება დამკვეთის საფინანსო-სამურნეო თუ ნებისმიერ სხვა საქმიანობას, მიიღება ოფიციალური თუ არაოფიციალური შეკითხვის გზით სამართალდამცავი ან სხვა ორგანოებიდან. ასეთ დროს აუდიტორი ვალდებულია დაუყოვნებლივ ჩააყენოს საქმის ეურსში დამკვეთი, მისი მმართველობითი ორგანო.

ჯერ კიდევ რამდენიმე წლის წინ ჩვენს ქვეყანაში აღიარებული იყო მხოლოდ სოციალისტური საკუთრების არსებობა. ნებისმიერი თადლითობა ცალკეული პირის მხრიდან განიხილებოდა როგორც ხელყოფა ამ საკუთრების, რის შესახებ შემწმუნებელი (და არა მარტო ის) ვალდებული იყო დაუყოვნებლივ ეცნობებინა ადმინისტრაციული ორგანოებსა და მისი. ეის უნდა აცნობოს აუდიტორმა ისეთი ფაქტების შესახებ, თუ თადლითობა აღმოჩენილია კერძო საწარმოში და მხოლოდ მას აყენებს ზიანს? ამ შემთხვევაში ზარალდება საწარმოს შესაკუთრეთა ინტერესები და არა სახელმწიფოსი (გარდა ბიუჯეტში შესატანი თანხების შემცირებისა). ნათელია, რომ აუდიტორმა ნეგატიური ფაქტების შესახებ პირველ

რიგში უნდა აცნობოს საწარმოს ხელმძღვანელობას, რომლებმაც ამის შესახებ საქმის კურსში მოცემული საწარმოს მესაკუთრეები უნდა ჩააყენოს.

სხვა სიტუაციაა, როდესაც თაღლითობა დაშვებულია თეთი საწარმოს ხელმძღვანელობის ინიციატივით ან მონაწილეობით და ზიანს აყენებს სახელმწიფოს. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა არჩევანი უნდა გააკეთოს დამკვეთის დაკარგვასა და დამოუკიდებელი, ობიექტური სპეციალისტის რეკომენდაციის დაკარგვას შორის. გააკეთებს რა სწორ არჩევანს, აუდიტორი აფრთხილებს ამის შესახებ დამკვეთს და აძლევს რეკომენდაციებს სიტუაციის გამოსასწორებლად, იმ შემთხვევაში, თუ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას არ გააჩნია სურვილი აღიაროს დანაშაული, გამოსასწოროს მისი შედეგები, აუდიტორმა შემდგომი ქმედებები თვითონ უნდა გადააწყვიტოს, რადგან ასეთზე არ არსებობს კონკრეტული საკანონმდებლო დოკუმენტი. ჩვენს მიერ გამოთქმული მოსაზრება, რასაკვირველია სადავოა და საჭიროა მისი ყოველმხრივი განხილვა და სათანადო გადაწყვეტილებების მიღება.

დასაუღლო ქვეყნული აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში აღნიშნული საკითხის მიმართ სხვადასხვა მიდგომებია და იგი სოგან აუდიტორული საქმიანობის კანონის, სოგან კი ეთიკის კოდექსის ჩარჩოებში განიხილება; რომლის მიხედვით, სოგან ასეთი ფაქტების გამოვლინებისას აუდიტორი ვალდებულია ინფორმაცია მიაწოდოს აღმინისტრაციულ ორგანოებს, სოგან პირიქით, მეწარმის კონფიდენციალურობის პრინციპს ეყრდნობა. დასაუღლოში გამოვლენილი თაღლითობის პრობლემები კონფიდენციალურობის შეზღუდვის საკითხის მიმართ დღემდე აქტუალურია. ამის მაგალითად შეიძლება მოვიყვანოთ პოლანდიაში იუსტიციის სამინისტროს მიერ შემოთავაზებული კანონპროექტი, რომლის მიხედვით, აუდიტორი ჩატარებისას გამოვლინებულ თაღლითობაზე და სხვადასხვა სახის კანონსაწინააღმდეგო ქმედებებზე აუდიტორს ევალება ამ ფაქტების შესახებ ინფორმაცია მიაწოდოს სახელმწიფო და საფინანსო ორგანოებს. აღნიშნულმა პოლანდიურმა კანონპროექტმა როგორც მეწარმეების, ისე აუდიტორების აღშფოთება გამოიწვია. პოლანდიელმა აუდიტორებმა ეს იმით ახსნეს, რომ ისინი არ არიან სახელმწიფო მოხელეები და ასეთი ინფორმაციის წარდგენა მისაშუქუნელია. იმ შემთხვევაში თუ აუდიტორების მოვალეობა გახდება ამ ფაქტების ირვლევი ინფორმაციის სახელმწიფო ორგანოებისთვის მიწოდება, მაშინ აუდიტის დამკვეთნი მათ ჩათვლიან სახელმწიფო-სარევიზიო და მაკონტროლებელი ოფიციალური ორგანოების ნაწილად და ამით საყოველთაოდ აღიარებულ აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპი უზღუდებელყოფილი იქნება, რითაც აუდიტორული მომსახურების მიზნის და არსის ცნება დაკარგავს თავის უმთავრეს ფუნქციას. მათი აზრით: „უკეთესია დაშორდე საეჭვო კლიენტს, ვიდრე აცნობო მისი არასასურველი საქმიანობის შესახებ ეინმებს“ (ეურნალი „უორდ სკაუტინგ რიმორტი“). დღესდღეობით ინფორმაციის კონფიდენციალურობის საკითხი სერიოზული მსჯელობის საგანს წარმოადგენს, თუმცა მოქმედებაში IFAC მიერ მიღებული პრინციპებია.

მეცხრე მუხლი /პროფესიული ქცევა/ შედგება ხუთი ქვემუხლიდან, სადაც განხილულია ქვეყნის ისეთი ნორმები, როგორიცაა აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება, საგადასახალო ურთიერთობები, ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის, გამოსაკვეთებელი ინფორმაცია და რეკლამა, აუდიტორებისათვის შეთავაზებული ქმედებანი, ანუ ეს საკითხები, რომელიც მიმართულია აუდიტორული საქმიანობის დონის გასაუმჯობესებლად, ამასთანავე, არგუულირებს აუდიტორის პროფესიული ქცევის ნორმებს.

კოდექსის პირველი ქვემუხლი /აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება/ განსაზღვრავს აუდიტორის პროფესიული ეთიკის ნორმებს და მოთხოვნებს, აუდიტორებისაგან მოითხოვს საქმიანობაში იხელმძღვანელონ არა მარტო პირადი ინტერესებით, არამედ საქმიანი მოსაზრებითაც. თუმცა ეს არ ნიშნავს, რომ აუდიტორმა არ გაითვალისწინოს ის პასუხისმგებლობა, რომელიც მას აკისრია და რაც აუცილებელია სამუშაოს შესრულებისათვის. აუდიტორმა აუდიტორული მომსახურების ღირებულების განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს მთელი რიგი ფაქტორები და გარემოებანი. პირველ რიგში, ეს საქმიანობის შრომატევადობის განსაზღვრაა, რაც დამოკიდებულია საწარმოს ხასიათზე და მასშტაბებზე, იმ სამუშაოთა მოცულობაზე, რომელიც მან უნდა განახორციელოს მაღალ პროფესიულ დონეზე. პრაქტიკაში არც თუ იშვიათად, კონფლიქტები აუდიტორებს და დამკვეთს შორის გამოწვეულია მომსახურების ღირებულებასთან დაკავშირებით. უდავოა, აუდიტორის შრომის ანაზღაურება მომსახურებაზე პასუხობს პროფესიული ეთიკის ნორმებს, თუ ეს განისაზღვრება გაწეული მომსახურების ხარისხით და მოცულობით, მათი

სართულთ, აუდიტორის ეკალიფიკაციით, გამოცდილებით, პროფესიული ავტორიტეტით და მისი პასუხისმგებლობის ხარისხით. ხშირად, როდესაც ეკონომიკური სუბიექტის წარმომადგენლები პირველად ხელებიან აუდიტორს, არ ესმით მისი აუცილებლობა და მნიშვნელობა. აგრეთვე, ის მაღალი მითხოვნები, რომელიც წაყენება აუდიტორს, რის გამოც ისინი აუდიტის განსახორციელებლად აუდიტორებს სოციალურ საკმაოდ მცირე საფასურს სთავაზობენ. ბუნებრივია, დიდი ფინანსები, რომელსაც ითხოვენ თავის სამუშაოში ტრანსნაციონალური აუდიტორი ფირმები, საქართველოს საწარმოებისათვის (ძველათი გამოხადების გარდა) უბრალოდ ხელშეწყობილია, თუქცა არც ის არის მისაღები, როდესაც ქართველი აუდიტორები ძალზე მცირე ანაზღაურებას თანხმდებიან, აღმათ დროა, ქართველმა აუდიტორებმა პატივი სცენ თავისი საქმის ცოდნას, პროფესიონალიზმს.

აუდიტორი არ უნდა იღებდეს ხელფასს როგორც დამკვეთიდან, ისე მისი ცალკეული აქციონერებისაგან, ეს უსრულეულობის მის ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას, რაც შეეხება იმ ანაზღაურებას, რომელსაც აუდიტორს იღებს აუდიტორული შემოსულების განხორციელების შედეგად, ხელფასად არ მიიხსენია, არამედ გაწეული მომსახურების სასაღირსო და იგი არ ხელყოფს მის ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას, ენაიდან ამ სასაღირსო რაოდენობის განსაზღვრა აუდიტორსა და დამკვეთს შორის თავისუფალი ურთიერთშეთანხმების საყუარეულზე ხდება.

აუდიტის დანებისა აუცილებელია ეკონომიკურ სუბიექტს განემარტოს, რა არის აუდიტი და რით არის იგი საწარმოსათვის სასარგებლო, როგორია აუდიტორების მიერ გასაწევი ხარჯები და რა გავლენას ახდენენ ისინი ანაზღაურებაზე. ისიც უნდა განემარტოს, რომ ის საწარმოები, რომლებიც თავს არიდებენ აუდიტორულ შემოსულებს, შემდგომში იძულებულნი ხდებიან ისინი დიდი ოდენობის ჯარიმები და საურავეები მათ საქმიანობაში ნებისით თუ უნებლიეთ დაშვებული შეცდომებისა და გადაცდომების გამო (განსაკუთრებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისას), ეს კი ადასტურებს, რომ დროულად ნატარებული აუდიტორული შემოსულება გამორიცხავდა ამ ფაქტებს და საწარმოს მისცემდა საშუალებას დაესრუა თუ მთელი თანხა არა, თუნდაც მნიშვნელოვანი ნაწილი იმ შემთხვევაში, თუ მათ მიერ დროულად იქნებოდა გათვალისწინებული საგადასახადო მოსაკრებლებში დაგადასახების გათვლებში აუდიტორის მიერ მომზადებული შესწორებები. აუდიტორის პროფესიული დამოკიდებულების პრინციპების დაცვა დამკვეთზე მათი მატრიალური დამოკიდებულების გამო ჯერჯერობით გადაუწყვეტელ საკითხად რჩება, თუქცა ამ საკითხის ორგანიზაციულ მსჯელობა მოყოლიო პრაქტიკაშიც, მიუხედავად საკითხის აქტუალობისა, მაინც არ არის გადაწყვეტილი.

კოდექსის მეორე ქვემუხლში „საგადასახადო ურთიერთობა“ განსილულია აუდიტორსა და დამკვეთის საგადასახადო ურთიერთობის რეგულირება ისეთი მომსახურების გაწევისას, რომელიც დაკავშირებულია დაბეგვრასთან, სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებასთან, ეს საქმიანობა აუდიტორის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი სფეროა. კოდექსი მოითხოვს აუდიტორისაგან კანონმდებლობის განუხრულად დაცვას ყველა ასპექტში, მ.შ. დამკვეთის ინტერესების, აუდიტორმა, პირველ რიგში, აუდიტის განხორციელებისას დიდი ყურადღება უნდა დაუთმოს, რომ აღკვეთილ იქნას დამკვეთის მხრიდან ყალბი ფაქტობრივი სახადების თაიდან აცილების მიზნით. აუდიტის დროს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების, გაანგარიშებებისა და დეკლარაციებში შეცდომების გამოვლენისას, აუდიტორი ვალდებულია წერილობით ფორმით შეატყობინოს ეს დამკვეთის ადმინისტრაციას, სამთავადურებო საბჭოს, მის სარევიზო კომისიას, მივითხროს მათ შესაძლო შედეგებზე და დარღვევის ან/და შეცდომების გამოსწორების გზებზე. აუდიტორი ვალდებულია რჩევა მისცეს და რეკომენდაციებიც გაუწიოს დამკვეთს და ამგვარ დროს გააყრთხილოს, რომ მისი რეკომენდაციები გამორიცხავენ ნებისმიერ პრობლემებს საგადასახადო ორგანიზაციის, აუდიტორის განხორციელების პროცესში აუდიტორმა ყველა ღონე უნდა მიიღოს სახელმწიფო ბიუჯეტში კუთვნილი შენატანების დროულად გადასარცხად. აქვე განსილულია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია გააგრძელოს საქმიანობა. ასეთ შემთხვევებს მიეკუთვნება: ფალსიფიცირებული ან მცდარი ინფორმაცია, ინფორმაციის გამოსტყობა ან დაფარვა, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევები და სხვა.

კოდექსის მესამე ქვემუხლის „ურთიერთობა აუდიტორებს შორის“ მიხედვით სასოგადოებაში აუდიტორის პროფესიის ნდობის განსამტკიცებლად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება

აუდიტორთა შორის ურთიერთობას, კოლეგების წინაშე პასუხისმგებლობის და ეკონომიკურ სურნე დამოკიდებულების დამკვიდრებას. კოდექსი მოითხოვს, რომ აუდიტორი მოვალეა ეკონომიკურად და დამოუკიდებელი იყოს სხვა აუდიტორების მიმართ, თავი შეიკავოს მათი საქმიანობის დაუსაბუთებელი კრიტიკისაგან და სხვა ქმედებებისაგან, რომელიც ზიანს მიაყენებს კოდექსს, თავი შეიკავოს კოლეგის პროფესიონალური და პირადი თვისებების განსჯისაგან. აუდიტორი სანამ დათანხმდებოდეს დამკვეთის წინადადებას (იმ სიტუაციის გამოკლებით, როცა მოწვევა ტენდერის საფუძველზე ხდება) ვალდებულია შეეკითხოს წინა აუდიტორს და დარწმუნდეს, რომ არ არსებობს პროფესიული მიხედვით დამკვეთის წინადადებაზე უარის თქმის, თუ წინა აუდიტორის პასუხი გონივრულ ვადაში არ არის მიღებული, აუდიტორის უფლება აქვს დამკვეთის თანხმობის მიღების. ახალი აუდიტორისათვის ინფორმაციის მიწოდება წარმოებს წერილობითი ფორმით და კონფიდენციალობის ეთიკური ნორმების დაცვით.

აუდიტორებს შორის ურთიერთობაში გაურკვეველობას ხშირად მათ შორის არაკეთილდინდისიერი კონკურენცია იწვევს. კონკურენცია სრულიად ნორმალური მოვლენაა, უფრო მეტიც, საბაზრო ეკონომიკის აუცილებელი პირობაა, იგი აიძულებს აუდიტორს აამაღლოს მომსახურების ხარისხი დამკვეთისათვის მისაღები ფასების შენარჩუნებით, ამით კი მოახდინოს ახალი სუბიექტების მოზიდვა და მათი წრის გაფართოება. მსოფლიო გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ დასავლეთის ბაზარზე არსებობს აუდიტურ ფირმებს შორის მკაცრი კონკურენცია, განსაკუთრებით დიდ ოთხეულს შორის, მაგრამ ეს კონკურენცია ხორციელდება ცივილიზებული მეთოდით. მართალია, აუდიტორებს შორის არსებობს კონკურენცია, მაგრამ იგი უნდა იყოს პატიოსანი, საქმიანი და ხელი არ უნდა შეუშალოს აუდიტორული საქმიანობის ავტორიტეტის ამაღლებას. აუდიტორებს შორის კონკურენციის ცივილიზებულ მეთოდს სუსტად მიუხედავება ცნობილი სამხრეთ კორეული კომპანიის „დეუ“-ის დამფუძნებლის კიმ უ ჯუნგის შემდეგი მოწოდება ბიზნესმენებისადმი: „კონკურენტულ ბრძოლაში გამარჯვება მნიშვნელოვანია, მაგრამ უფრო მთავარია, პატიოსანი ბრძოლა უკეთესია ღირსეული დამარცხება ბინძურ გამარჯვებაზე. არა კონკურენციის მოსპობა, არამედ ურთიერთწახალისება, რომ ორივემ კარგად იცხოვროს, ეს არის პატიოსანი ბიზნესის პრინციპი“.

მეთხუთმეტი ქვეშეხლით /გამოსაქვეყნებელი ინფორმაციის რეკლამა/ დადგენილია დასაშვები საჯარო ინფორმაციისა და აუდიტორული საქმიანობის რეკლამის წარმოების და ძირითადი კრიტერიუმები. დღეს, რადიკალურ ქვეყანაში მკვიდრდება საბაზრო ეკონომიკა და მისგან გამომდინარე, ქვეყნისათვის ახალი წევრები და წესები, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ობიექტურ რეკლამას. აუდიტორი ფირმების საჯარო ინფორმაციის რეკლამის განთავსება ნებადართულია მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებში. აუდიტორი ფირმების და აუდიტორული მომსახურების რეკლამამ დიდი ადგილი დაიკავა ტელეფონის სპეციალურ გამოშვებებში, სამისამართო და სატელეფონო ცნობარებში. ასევე, შესდგენილი არ არის აუდიტორი ფირმების ხელმძღვანელების და ფირმის თანამშრომლების საჯარო გამოსვლები, სხვადასხვა სახის პუბლიკაციები, სარეკლამო განცხადებების ოდენობა, ინფორმაციები შემოთავაზებული მომსახურების სახეობებზე, აუდიტორთა პროფესიულ და საგანმანათლებლო მიღწევებზე, მ.შ. სერთიფიკატებზე, სამეცნიერო ხარისხზე, რაც ისე უნდა იქნას რეკლამირებული, რომ იგი იცავდეს ეთიკურ ნორმებს.

აუდიტორული მომსახურების რეკლამა უნდა იყოს ინფორმაციული, პირდაპირი, პატიოსანი, თავშეკავებული, კარგი გამოყენებით შერჩეული და შესრულებული, გამორიცხავდეს სიცრუისა და პოტენციური დამკვეთის შეცდომის შედეგის ეფექტური შესაძლებლობების, არ უნდა მიიხედოს დამკვეთი დაძალებით, თაღლითობით და სხვადასხვა მომსახურების თავსე მონეებით, არ უნდა აღძვრას სხვა აუდიტორების მიმართ უნდობლობა; მასში არ უნდა აისახოს აუდიტორი ფირმის უსაფუძვლო ხიზობა და შედარება სხვა აუდიტორებთან, დაუსაბუთებელი პრეტენზიები, რომ პროფესიული მოღვაწეობის გარკვეულ სფეროში საუკეთესო სპეციალისტები არიან. ამასთან ერთად, მიუღებელია ისეთი სპაიროსპორ რეკლამების და პუბლიკაციების გამოქვეყნება, რომლებიც შეიცავენ პირდაპირ მითითებას ან მინიშნებას, რომელსაც შეუძლია დამკვეთი დაჩერდეს უსაფუძვლო მოლოდინი აუდიტორული მომსახურების შედეგად სასიკეთო შედეგებზე, ან ცნობებს, რომლის მიზანია შეცდომაში შეყვანოს ან სეწოლა მოახდინოს საგადასახადო, სასამართლო და სხვა სახელმწიფო ორგანოებზე. ასევე ისეთ მონაცემებზე, რომლებიც

ცრუ შთაბეჭდილებებს შექმნის აუდიტორის მიერ გაწეული მომსახურების საეარაულო პონორარსკ, ანუ რეკლამა თავისმოხვეული კი არ უნდა იყოს, არამედ უნდა შეიცავდეს მხოლოდ ობიექტურ ინფორმაციას მომსახურებაზე, რადგანაც მან ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფილად წარმონეწას.

მეხუთე ქვეშეული /აუდიტორისათვის შეუთავსებელი ქმედებანი/ მოკლი კატეგორიულიებით მიუთითებს აუდიტორული საქმიანობის შეუთავსებელ ქმედებებზე, უპირველეს ყოვლისა, აუდიტორისათვის რომელიმე იმ საქმის წარმოება, რომელიც კანონმდებლობის შესაბამისად, ეკრძალება პრაქტიკოს აუდიტორს, განიხილება როგორც აუდიტორის შეუთავსებელი ქმედება, რომელიც არღვევს კანონს და პროფესიული ყოიის კოდექსს. აუდიტორი თავის ძირითად პროფესიულ საქმიანობასთან ერთად არ უნდა იყოს დაკავებული ისეთი საქმიანობით, რომელმაც შეიძლება გაეღწა მოახდინოს მის ობიექტურობაზე და დამოუკიდებლობაზე, მან ყოველთვის უნდა იმოქმედოს თავისი პროფესიის უმაღლესი დონის რეპუტაციის შესაბამისად, სასოგადოებრივი ინტერესების პროთრექტების დაცვის უსრულოდ საყოფად, თავი უნდა შეიკავოს ისეთი ქმედებებისაგან, რამაც შეიძლება დისკრედიტაცია მიაყენოს აუდიტორთა პროფესიას. აუდიტორმა მისთვის შეუთავსებელი ქმედებების თავიდან აცილების მიზნით, დამკვეთთან ხელშეკრულების გაფორმებამდე გულდასმით უნდა განიხილოს როგორც პირადი, ისე გარე შესლდელების მოხალოდნულ გარემოებათა გამოწვევები მისელები, რომლებმაც შეიძლება გაეღწა იქონიონ მის საქართველოს და შედეგის მიუკერძოებლობაზე. თუ სათანადო განსჯის შემდეგ აღმოჩნდა, რომ აღნიშნულ შესლდელებს შეუძლიათ გაეღწა მოახდინონ შემოწმების მიმდინარეობაზე, ამ შემთხვევაში აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს დამკვეთთან ურთიერთობაზე აუდიტორის პირადი შესლდელების შეკტორები (გარდა იმ აკრძალვებისა, რომელიც საკართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 21-ე მუხლით არის განსაზღვრული), რომლებსაც შეუძლიათ შესლდელონ ან ხელი შეუწალონ აუდიტორს დამოუკიდებელ, ობიექტურ შეყასებებში და სრულყოფილი აუდიტორული დასკენის შედგენაში, შეიძლება გამოიძინარეოდნენ შემოცენი ფაქტორებიდან:

- როგორც ადგილი აქვს გარეგან ჩარევას და შემოქმედებას, რაც აყურხებს და არაკეთილგონიერულად სლდეავს ან ცვლის აუდიტის მისშტაბებს, ასევე ხელს უშლის აუდიტორს პრეცედენტების ან სატესტირებელი ოპერაციის არნევაში;
- აუდიტის დასრულების ვადების მნიშვნელოვანი შესლდევა;
- დამწმუნება იმაში, რომ უფლებამოსილი პირების მიერ იგნორირებული იქნება აუდიტის შედეგებზე შედგენილ დასკენებში წარმოდგენილი შეყასებები;

არსებობს გარემოებანი, რომელთა გამო აუდიტორი ვერ იქნება მიუკერძოებელი, ან მესამე მხარის მიერ ასეთად არ ჩაითვლება. მისი გათვალისწინება აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას აუცილებელია, რადგან იგი მრდილს აქნებს როგორც აუდიტორს, ისე საერთოდ, აუდიტორულ საქმიანობას, ასეთ ქმედებად ჩაითვლება დამკვეთის მიერ აუდიტისათვის შესრულებული სამუშაოს ღირებულების აუნაზღაურებლობის გამო დამკვეთისათვის აუდიტთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის დაუბრუნებლობა, დისკრინინაცია პროფესიულ საქმიანობაში ეროვნული ან რელიგიური ნიშნით; მოქმედი საწინდარტების ან ნორმების დარღვევა, დამკვეთის ბულალტრულ დოკუმენტაციაში რაიმე ფიქტიური ნანაწერების გაკეთება ან დამკვეთისათვის მსგავს ნანაწერებზე მითითებების მიცემა. კოდექსის ამ ქვეშეხლის ერთ-ერთი პარაგრაფით აუდიტორებს ან მისი ოჯახის წევრებს ეკრძალება რაიმე მატერიალურ ან სხვა სახის სარგებლის მიღება, გარდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურებისა.

მეათე მუხლი /აუდიტორული საქმიანობა საზღვარგარეთ/ არეკულირებს აუდიტორის როგორც საქმიანობას, ისე ეთიკურ ნორმებს იმ შემთხვევაში, როცა ის პროფესიულ მომსახურებას ეწევა სხვა სახელმწიფოში. უპირველეს ყოვლისა, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის ასაბლდელებად, აუდიტორი მოავლვა იცავდეს და გამოიყენოს თავის საქმიანობაში IFAC-ის მიერ შემუშავებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც მოქმედებენ იმ სახელმწიფოში, სადაც ის მოღვაწეობს გარკვეული დროის მონაკვეთში. ხოლო რაც შეეხება ეთიკური ნორმების დაცვას, იმის მიუხედავად, სად მოღვაწეობს აუდიტორი (თავის სახელმწიფოში, თუ მის სასლდეგებს გარეთ), მისი ქვეყნის ყოიური ნორმები ყოველთვის უცვლელი უნდა იყოს, რადგან იგი სოგადსაკაცობრიოა და ყველა ქვეყანაში ერთ მისანს - აუდიტის ზნეობრივ-მორალური ნორმების დაცვას ემსახურება.

მიუხედავად ამისა, სოფ ქვეყანაში პროფესიონალ ბუღალტერთა ფედერაციის მიერ შემუშავებულ კოდექსთან შედარებით, ეს ნორმები განსხვავებულია, რის გამოც სოფჯერ მათი უთიკის კოდექსით, აუდიტორის მიმართ მოთხოვნები უფრო ლიბერალურია, სოფან კი პირიქით. უფრო გამკაცრებული. იმ შემთხვევაში, თუ ეთიკური ნორმები ნაკლებად მკაცრი ანუ საერთაშორისო ნორმებთან შედარებით უფრო ლიბერალურია, აუდიტორი ევალუირებულია პრაორიტეტი მინიჭოს პროფესიონალ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ შემუშავებულ ნორმებს, ხოლო თუ უფრო გამკაცრებულია, ევალუირ IFAC კოდექსის მოთხოვნები, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები.

მეთოდურ თავეში, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვა, განხილულია ყველა ის საკითხი, რომელიც შეეხება ამ კოდექსის მოთხოვნების დაცვის კონტოლს, მის დარღვევებზე (განსრაბ ბრალეული ქმედება, კოდექსის მოთხოვნათა დაუცველობა და სხვა) რეაგირებას კოდექსის ეს მუხლი, ძირითადად, ეუქმება საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის 25-ე და 26-ე მუხლებს. ანუ ეს მუხლი აწესებს ისეთ ეთიკურ ნორმას, როგორცაა აუდიტორის მიერ აუდიტორული შემოწმების მიხედვით რეკომენდაციებზე და დასკვნით გამოწვეულ შედეგებზე ასუხისმგებლობის აღქმა. მიუხედავად ამისა, რომ საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის სემოთ აღნიშნულ მუხლებში მითითებულია სანქციები, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნას ეთიკის ნორმების დარღვევის, არახარისხიანი აუდიტორული შემოწმების და არასწორი აუდიტორული დასკვნის შემთხვევაში, აუდიტორი მაინც უნდა ხელმძღვანელობდეს არა შიშით, რომ ამ დარღვევისათვის დაისჯება, არამედ პროფესიული პრესტიჟის დაცვით და დამკვეთის წინაშე მოვალეობის პირნათლად შესრულების მიზნით.

დღევანდელ დღეს სამომლო აუდიტის საქმიანობაში აუდიტის ეთიკურ ნორმათა დაწერვის პროცესი ძალზე ნელი ტემპით მიმდინარებს, რადგან ჯერჯერობით, ქართველი აუდიტორებისა და საქმიანი წრეებისათვის აუდიტის ეთიკის ყველა საკითხი ბოლომდე არ წარმონეწილა, მაგრამ თუ ობიექტურად შევაფასებთ ამ პროცესებს, აუდიტის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების შესრულება, როგორც აუდიტორისათვის, ისე მეწარმეთათვის უახლოეს პერიოდში აუცილებელ მოთხოვნად გადაიქცევა. სამართლიანობა მოითხოვს აღინიშნოს, რომ დასავლეთის ქვეყნებში, სადაც აუდიტის სასოგადოებრივი რეგულირების გამოცდილები დიდი ხნის ისტორია არსებობს, ეთიკური ნორმების დაცვის მექანიზმს იქაც არ მრულწევი ისეთი ხარისხობრივი მანქნებლისათვის, რომელიც სასურველია საქმიანი სასოგადოებისათვის. მიუხედავად ამისა, ამ სფეროში დასავლეთის გამოცდილება უამრავ ფასეულობას შეიცავს და იგი შეძლებისდაგვარად უნდა იქნას გააზრებული ქართული აუდიტის საქმიანობის გასაუმჯობესებლად.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი

მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორული საქმიანობა (ამჟამად არსებული ფორმით) საუკუნეახევარზე მეტს ითვლის, მასაც კონტროლის განხორციელების აუცილებლობა გასული საუკუნის 80-იანი წლებიდან გახდა აქტუალური. ამის მიზეზი კი აუდიტორულ ბაზარზე ეწ. „შავი აუდიტორების“ მომრავლება გახდა, ეს იმ დროს, როდესაც თანამედროვე პირობებში სასოგადოების დიდი ნაწილი გადაწყვეტილების მიღების დროს სულ უფრო მეტად ხდება დამოკიდებული ისეთ ინფორმაციაზე, რომელზეც მას არ გააჩნია არავითარი კონტროლი და ძირითადად უნდა დაეყრდნოს პროფესიონალი აუდიტორების მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგებს. აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ჩატარების ხარისხის დაცვისა და გაუმჯობესების საქმეში კონკრეტული მიზნების მისაღწევად გასული საუკუნის მეორე ნახევრიდან სხვადასხვა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ შემუშავებულ იქნა აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის დაცვისა და მასზე კონტროლის განსახორციელებელი ღონისძიებები.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკამ ცხადყო, რომ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი შეუძლებელია აუდიტორული ორგანიზაციის (ფირმის) და დამოუკიდებელი აუდიტორების მუშაობის შედეგების შემოწმებისა და ხარისხის კონტროლის სტრატეგიის ტექნიკის ევმპტური მეთოდოლოგიის გარეშე, რომლის დროს მთავარი მნიშვნელობა ენიჭება პროფესიულ მეთოდოლოგიას და ჩატარებული სამუშაოს ხარისხის ანალიზს. იგი

ვეელა დონეჟუ უნდა განხორციელდეს როგორც აუდიტორი ფირმის შიდა კონტროლის სახით, ისე კანონმდებლობით უფლებამოსილი უწყების წარმომადგენლების მიერ აუდიტორ ორგანიზაციებსა (ფირმებში) და ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ განხორციელებულ საქმიანობასე.

არ არის გასაკვირი, რომ აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელების, როგორც ნებისმიერი ახალი წამოწყების მიმართ, პირველ ხანებში ნეგატიური დამოკიდებულება აღინიშნა, ძირითადად მცირე აუდიტორული ორგანიზაციების მიერ, მაგრამ შემდგომში ისინიც დარწმუნდნენ, რომ აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელება ერთ-ერთი გზაა აუდიტორული ორგანიზაციისა და ინდივიდუალური აუდიტორების საქმიანობის უკეთ წარმართვისათვის.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებლად გასატარებულ ღონისძიებებში შედის ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტორული ორგანიზაციების საქმიანობასე აუდიტისა და აუდიტორულ მომსახურებასთან დაკავშირებული ხარისხის კონტროლის სრულყოფა, ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტების, ვითაც კოდექსის დაცვის უსრუნველყოფა, რადგან თუ აუდიტორული მომსახურება შეესაბამება ამ კრიტერიუმებს, რომლებიც ნაბარტული აუდიტორული მომსახურების მაღალი ხარისხის უსრუნველსაყოფად არის დადგენილი და რომელიც იძლევა გარანტიას ამ მოსწავლის მისაღწევად, იგი ამართლებს დასახულ ამოცანებს. აუდიტის ხარისხის ასამაღლებლად დასახული ღონისძიებების განხორციელება აუდიტორული მომსახურების ბასარზე აუდიტორული საქმიანობის პრესტიჟის დამკვიდრების ერთ-ერთი წინაპირობაა და მათ საშუალება ეძლევათ მოიხილონ ახალი დამკვეთები, ხოლო პოტენციურ დამკვეთებთან კიდევ უფრო განამტკიცონ საქმიანი დამოკიდებულება, ამასთან ერთად ისეთ დამკვეთების დანებრებებაც შეძლონ, რომლებსაც უცხოური ინვესტიციები გააჩნიათ ან მიისწრაფვიან, რომ გახდნენ სავრთაშორისო აუდიტორი ორგანიზაციის წევრები ან პარტნიორები. ყოველივე ეს კი ხაზოვადობის აუდიტორული საქმიანობისადმი ინტერესების კეთილგანწყობილი დამოკიდებულების ხელშემწყობი ფაქტორია.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების კონტროლი, გარდა აუდიტორული ფირმების (რომლებიც თავისივე ფირმებში ახორციელებენ ასეთ პროცედურებს), მრავალი ეროვნული პროფესიონალური ორგანიზაციებისა და კანონმდებლობით განსაზღვრული ამ საქმიანობის უფლებამოსილი ორგანიზაციების მიერ ხორციელდება, მაგალითად, შვედეთში; რუსეთში კი სახელმწიფო მაკონტროლებულ უწყებებთან ერთად არსებობენ საზოგადოებრივი ორგანიზაციები (FAK და SKS - პროფესიონალ აუდიტორთა პალატა), რომელთა საშუალებითაც სახელმწიფო კონტროლთან ერთად ხარისხის კონტროლსაც ახორციელებენ. რუსეთში აუდიტის ხარისხის კონტროლი კანონმდებლობით ეკისრება სახელმწიფო ორგანოსთან შექმნილ საატესტაციო-სალიცენსიო აუდიტორულ კომისიას ანუ სახელმწიფო ორგანოს. ეს ამ ქვეყანაში პირველი შემთხვევაა, როდესაც მაკონტროლებელი ფუნქციების განსახორციელებლად სახელმწიფოს მიერ სანკტ-პეტერბურგის აუდიტორულ პალატაში მოწვეული იყვნენ პროფესიონალები, სადაც შექმნილია რფ-ის ფინანსთა სამინისტროსთან შეთანხმებით დამოუკიდებლად მომუშავე აუდიტორთა და აუდიტორი ორგანიზაციის პროფესიული საქმიანობის მაკონტროლებელი კომისია.

აუდიტის ხარისხის განსაზღვრავს ისეთი ცნებები, როგორცაა პროფესიონალური კომპეტენტურობა და აღიარებული აუდიტის სტანდარტების მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობა. ამ მიზნით ამერიკის ნაყოფ ბულეტენით ინსტრუქტა AICPA-მ (1978წ) შეიმუშავა SAS №25 დებულებაში სპეციალური სტანდარტი „აუდიტის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტებისა და ხარისხის კონტროლის სტანდარტების კავშირი“, რომელშიც ჩამოთვლილია ხარისხის კონტროლის ცხრა ელემენტი. აღნიშნული დებულება მიიჩნეეს, რომ ამ ცხრა ელემენტის მოთხოვნების განხორციელება აუცილებელია და იგი პრაქტიკულად შესაძლებელია ხარისხის პოლიტიკისა და მეთოდების დამუშავებისას. აღნიშნული ხარისხის კონტროლის პროგრამა გამოიყენება აუდიტურ ფირმებში, ინდივიდუალური აუდიტორებისა და კანონით განსაზღვრული აუდიტის კონტროლის განმასხორციელებელი უფლებამოსილი ორგანიზაციების მიერ, ანუ იგი წარმოადგენს ხარისხის კონტროლის პრაქტიკული საქმიანობის რეგულირების პროგრამას. AICPA-ის დებულება მიიჩნეეს, რომ:

„საყოველთაოდ მიღებული აუდიტორული სტანდარტები ეხება ცალკეული აუდიტორული სამუშაოების ჩატარებას - ფირმის მიერ აუდიტორული პრაქტიკის ჩატარებას

მთლიანობაში. ამრიგად, საყოველთაოდ მიღებული პრაქტიკის სტანდარტები და კონტროლის სტანდარტები, ისევე როგორც ფირმის მიერ გამოყენებული კონტროლის პოლიტიკა და მეთოდები შეიძლება შემოქმედებას ახდენდნენ ცალკეული აუდიტორული საქმიანობის ჩატარებაზე და ფირმის მიერ აუდიტორული პრაქტიკის ჩატარებაზე მთლიანობაში!

AICPA-ს აღებულია ცხრა ელემენტი მოიცავს შემდეგ საკითხებს: დამკვეთთან ურთიერთობა, თანამშრომლის დანიშვნა, ხელმძღვანელობა, სამუშაოდ დაქირავება, პროფესიული ზრდა, დანინაურება, კონსულტაციები, დამოუკიდებლობა და მონიტორინგი.

AICPA-ის აღნიშნული დებულება საფუძვლად დაედო აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის სტანდარტებს, დებულებებს და ინსტრუქციებს, რომლებიც შემუშავებულ იქნა სხვადასხვა ეროვნული პროფესიონალური ორგანიზაციების, ინდივიდუალური აუდიტორების, აუდიტორული ორგანიზაციების და ამ სახის კონტროლის უფლებამოსილი უწყებების მიერ. იგივე პრინციპებია გატარებული ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მიღებულ აუდიტისა და მასთან დაკავშირებულ ხარისხის კონტროლის დადგენილებებში და სტანდარტებში. აღნიშნული ცხრა ელემენტი და მისი შესაბამისი პროცედურები, პრაქტიკულად, შემდეგ სახეს იღებს:

ელემენტები (მიმართულებები)	მნიშვნელოვანი მოთხოვნები (პოლიტიკა)	პროცედურები
<p>პროფესიული მოთხოვნები</p> <p>კვალიფიკაცია და კომპეტენცია</p>	<p>უნდა აკმაყოფილებდეს აუდიტის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს; დამოუკიდებლობას, პატიოსნებას, ობიექტურობას, კონფიდენციალობას;</p> <p>ასს, ბასს, მოქმედი კანონმდებლობის ცოდნა და პრაქტიკაში მისი გამოყენების უნარ-ჩვევები;</p>	<p>ყველა თანამშრომლის მიმართ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დაცვის მიზნით შემუშავებული პროცედურების განუხრკლად დაცვაზე მონიტორინგის განხორციელება;</p> <p>პერსონალთან მუდმივი კონსულტაციები, სემინარების ჩატარება და ამ მიზნით პროგრამების შემუშავება; მათი ინფორმირება პასუხისმგებლობაზე, თითოეულ მააგანამდე ფირმის პოლიტიკის დაყვანა;</p>
<p>დანაშენა</p> <p>დელეგირება</p> <p>კონსულტაციები</p>	<p>პერსონალს, რომელიც მონაწილეობს აუდიტში უნდა ჰქონდეს დამკვეთის საქმიანობის გამოცდილებისსაკმაო დონე;</p> <p>სამუშაოს ხელმძღვანელობა, სუბამხედველობის მაღალი დონე;</p> <p>დამუშავებულ იქნეს კონსულტაციების სოციალი მიმართულებები და მეთოდები</p>	<p>პროფესიული დაცვისათვის, ფირმის მოთხოვნილებების შესაბამისად, აუდიტის განხორციელებაზე პერსონალურად პასუხისმგებელი პირის გამოყოფა, სამუშაო გრაფიკის შედგენა და მასზე შემდგომი კონტროლის განხორციელება, რათა უსრუტეულყოფილი იქნეს სამუშაოს შესრულება ტექნიკური განათლებისა და უნარ-ჩვევების მქონე პირის მიერ;</p> <p>აუდიტორების უსრუტეულყოფა სამუშაო გეგმით, მის შესრულებაზე სისტემატური კონტროლის განხორციელება;</p> <p>შემუშავებულ იქნეს კონსულტაციების ნასატარებელი</p>

¹ მონტგომერი აუდიტი გვ. 93

<p>დამკვეთის მიღება და შენარჩუნება</p>	<p>დები, რათა აუდიტორი დარწმუნებული იყოს, რომ გაურკვეველი საკითხები დასუსტდება ფირმაში ან მის გარეეთ კვალიფიციური პირის მოწვევის მეშვეობით;</p> <p>ექველა პოტენციური და არსებული დამკვეთის საჭიროების შეფასება, რათა მინიმუმამდე დავიდეს არაკეთილსინდისიერ ადმინისტრაციასთან მუშაობის ალბათობა;</p>	<p>პროგრამა მათი ხელშეწყობის მიზნით და სუსტად განიხილავს იმ პირთა წრე, ვისაც კვალიფიციური კონსულტაციების უნარი შესწევს;</p> <p>დამკვეთის შეფასების პროცედურების დადგენა, მისი მნიშვნელოვანი ცვალებების გათვალისწინებით;</p>
<p>პროფესიული დახვეწება</p>	<p>ფირმაში მომუშავე აუდიტორები სისტემატურად უნდა იმარტებდნენ პროფესულ დონეს;</p>	<p>დამუშავებულ იქნეს კვალიფიციაციის ამაღლების სოციალური მიმართულებები მ.შ. კოლეგიალური განგრობითი სწავლებით, რაც უსრუნველყოფს ფირმაში მომუშავე კერსორალის აუცილებელ ცოდნას თავიანთი მოვალეობის შესასრულებლად;</p>
<p>დაწინაურება</p>	<p>შესრულებულ სამუშაოზე კონტროლის განხორციელების შედეგად კვალიფიციაციის განსაზღვრა;</p>	<p>დამუშავებულ იქნეს თანამშრომელთა დაწინაურების სოციალური მიმართულებები და მეთოდები, რათა დაწინაურებისათვის შერჩეულ იქნენ ისეთი პირები, რომლებსაც მომავალში მოვალეობის პროფესიულ დონეს შესრულებას მოსთხოვენ;</p>
<p>მონიტორინგი</p>	<p>უნდა არსებობდეს ისეთი პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც დანარჩენი რვა ელემენტის დაცვის გარანტიას იძლევა.</p>	<p>საჭიროა ექველა დონეზე ხორციელდებოდეს სამუშაოს ხელმძღვანელობა, სუდამხედველობა და განხილვა იმ მოთხოვნების დაცვის მიზნით, რაც გათვალისწინებულია ხარისხის კონტროლის სტანდარტში.</p>

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სრულყოფის მიზნით ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ (IFAC) ამ საკითხის პოლიტიკის განსასაზღვრავად მიიღო სპეციალური დადგენილება, რომლის მიზანს წარმოადგენს საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ მუდმივად მაღალხარისხოვანი აუდიტორული მომსახურების განხორციელება. ამ მიზნის მისაღწევად IFAC-ს საქმარისად არ მიანია აუდიტის საქმიანობის მხოლოდ ასს პრინციპებით და წესებით განხორციელება, რადგან IFAC დიდ მნიშვნელობას ანიჭებს, როგორც აუდიტურ ფირმებში, ისე აუდიტის ხარისხის კონტროლის განმახორციელებელ უფლებამოსილ ორგანიზაციებში, აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სპეციალური სტანდარტების შემუშავებას და მის საფუძველზე ხარისხის კონტროლის განხორციელებას. ამის დასტურია IFAC-ის საბჭოს დადგენილება „აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა“¹ და ასს 220 „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“², რომლებითაც აუდიტის ხარისხის

¹ ასს ტომი პირველი გვ. 12-35
² ასს ტომი პირველი გვ. 161-203

კონტროლის გაძლიერების მიზნით, განსასაზღვრელია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურების ერთობლიობა, რომელთა პრაქტიკაში განხორციელებამ უნდა უზრუნველყოს დასაბუთებული გარანტია (რწმენა), რომ ნატარებელი აუდიტი განხორციელებულია ასს განსასაზღვრელი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნებისა და ზოგადი პრინციპების შესაბამისად.

დადგენილებისა და ასს საეკლდებულო მოთხოვნაა, რომ აუდიტის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და მისი შესაბამისი პროცედურები უნდა დაეფუძნოს შემდეგ პოსტულატებს: პროფესიულ მოთხოვნებს, აუდიტორულ შემოწმებაში დასაქმებულ პირთა შესაბამის კვალიფიკაციას და კომპეტენციის შესაბამისობას, სამუშაოთა პროცედურების დეტალურებას, მათ კონსულტაციებს, მონიტორინგის პროცედურებს, აუდიტში დასაქმებული ასისტენტებისა და თანამშრომლების მიერ შესრულებულ სამუშაოსე სათანადო ხელმძღვანელობას და კონტროლს.

ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლი ძირითადად ორ მიმართულებას გულისხმობს: ცალკეული აუდიტორული შემოწმების ხარისხის კონტროლს და ზოგადად, აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლს. ცალკეული აუდიტორული შემოწმების ხარისხის კონტროლი, შეიძლება გაგებული იქნეს, როგორც აუდიტორების პროფესიონალიზმის, კომპეტენტურობის, ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებში დამოკიდებულება და აუდიტორის შორის პრობლემური საკითხების გადაწყვეტა, ნატარებელი სამუშაოების სტანდარტებთან შესაბამისობა, აუდიტის მოწინავე ერთობლიობა. მეორე კი გულისხმობს პროფესიული მომსახურების მაღალ დონეს, ეთიკის კონტროლის ნორმების: დამოუკიდებლობის, პატიოსნების, ობიექტურობის, კონფიდენციალურობის დაცვას, შემოწმების პროცედურებს, სამუშაოს განაწილების თანამშრომელთა შორის მათი თეორიული ცოდნისა და გამოცდილების გათვალისწინებით და სხვა. ცხადია, როგორც დადგენილებაში, ისე ასს-ში არ არის გათვალისწინებული ხარისხის კონტროლის კონკრეტული პროცედურები, რადგან ეს საკითხი უშუალოდ ხარისხის კონტროლის განმარტაციულ დებულების გადასწყვეტია და იგი ისე უნდა იქნეს შემუშავებული, რომ უზრუნველყოფილი იქნეს აუდიტის ნატარება ასს და დადგენილების მოთხოვნების შესაბამისად, ე.ი. ამ ორგანიზაციისათვის ეს მოთხოვნები უნდა იყოს აუდიტის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების ორიენტირი.

ბუღალტრული საერთაშორისო ფედერაციის მიერ მიღებული დადგენილება და ასს, რომელიც შეეხება აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის გაუმჯობესებას, ემსახურება ერთ მიზანს: ამაღლდეს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხი და ამ მიზნის მისაღწევად დაწესდეს მასზე სისტემატური კონტროლი, როგორც აუდიტორი ფორმების, ისე ამ ფუნქციების კანონმდებლობით განსაზღვრული უყოფა ბაზისილი ორგანიზაციების მიერ. ამ მიზნის მისაღწევად აღნიშნულ დოკუმენტებში განისაზღვრა ორი ძირითადი მიმართულება:

პირველი - აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების მაღალი ხარისხის მისაღწევად. უპირველეს ყოვლისა, შემუშავებული უნდა იქნეს აუდიტის სრულყოფის მარკულარიტული მექანიზმი, ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტები, პრაქტიკული და თეორიული რეკომენდაციები, რომელთა პრაქტიკაში დანერგვა და განხორციელება, როგორც ფორმის, ასევე ცალკეული აუდიტორის მიერ, უზრუნველყოფენ აუდიტის აუცილებელ ხარისხს. მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული IFAC-ის პრინციპული მოთხოვნა. ასეთი ნორმატიული აქტები შემუშავებულ უნდა იქნას ის მოთხოვნათა გათვალისწინებით, რაც IFAC-ის მიერ შემუშავებული ეთიკის კოდექსის, ასე და ბასს-ით არის განსაზღვრული და ერთობლივად უზრუნველყოფენ მოთხოვნებს ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებელი პროცედურების ჩამოსაყალიბებლად. საეხებით ბუნებრივია, რომ ნებისმიერ აუდიტურ ფორმას შეუძლია ასს ბაზაზე, მათი განერცობით შექმნას საკუთარი შიდა საფორმო ხარისხის კონტროლის წესები და მეუოდიკა, მაგრამ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ ამ პროცედურების შესრულებისადმი საერთო მიდგომა უნდა იყოს უნიფიცირებული და შესაბამისობაში მოყვანილი საერთაშორისო სტანდარტებთან, წინააღმდეგ შემთხვევაში, კონფლიქტური სიტუაციების გასაწიერებისას, საკითხის გამწვევი ორგანო (პირი) აძულებული იქნება მხარეთა დამადასტურებელი საბუთები შეაფასოს არა საერთაშორისო ნორმატიული აქტების პრინციპებზე დაყრდნობით, არამედ პირადი შეხედულების მიხედვით, რაც არ გამოირცხავს, როგორც მიკერძოებული, ისე მცდარი გადაწყვეტილების მიღებას. ამასთან

ერთად, სასურველია, აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების, როგორც ხარისხის ამოღების, ისე მასზე კონტროლის სისტემის შემუშავებისას, გათვალისწინებულ იქნეს უკვე კარგად აპრობირებული საერთაშორისო პრაქტიკა.

ამასთანავე, ასეთი ღონისძიებების შემუშავებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის ელემენტები საკმაოდ საუკეთესოა სფეროში, ამიტომ მათი შემუშავებისას გასათვალისწინებელია ხარისხის კონკრეტულად რომელი პროცედურებია მისაღები, ამა თუ იმ ორგანიზაციისათვის, რომლის დროს გათვალისწინებული უნდა იქნეს ფირმის მასშტაბები, ოფისის და მასში დასაქმებული აუდიტორების რაოდენობა, პრაქტიკული საქმიანობა, დაცვის სივრცის სფეროების სახეობა და ა.შ. მაგალითად, განხილულია საერთაშორისო აუდიტორული ფირმების (დიდი „ოთხეული“, რომლებსაც გააჩნიათ 150-ზე მეტი ოფისი და მსახურება მსოფლიო მსხვილ ტრანსნაციონალურ დამკვეთებს) ხარისხის კონტროლის მოთხოვნები ისეთი ფირმებისაგან, რომლებსაც დასაქმებულია 3-5 აუდიტორი, საკვალიწებელია მცირე მასშტაბის შემოწმებაზე ან რომელიმე კონკრეტულ სფეროზე. ასეთი მცირე მოცულობის ფირმების და ინდივიდუალურად მომწვევე დამოუკიდებელი აუდიტორების ხარისხის კონტროლის პროცედურების მომსახურებისას კარგად უნდა იქნეს გაასრულებული, აწონილ-დაწონილი თითოეული პროცედურა, რათა აღიარებული ხარისხის კონტროლის ელემენტები, სხვადასხვა სახით უთუოდ ამითუიმ ზომით იქნეს გათვალისწინებული და აუცილებლად პრაქტიკაში დანერგული. ასეთი სახით შემუშავებულმა სტანდარტებმა უნდა უზრუნველყოს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ჩატარებისას პროფესიული სტანდარტების შესაბამისობის დასაბუთებული გარანტია, ანუ (ვალკეული ფირმის მიერ შემუშავებული ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები განხილულია იქნება ისევე, როგორც განხილულია მათი გამოყენების მასშტაბები და შესაბამისობის ამსახველი დოკუმენტები.

გარდა ამისა, აუცილებელია განვასხვაოთ თუ რის საფუძველზე უნდა ჩამოყალიბდეს ყოველი აუდიტორი ფირმის საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სტრატეგიული და ტაქტიკური ასპექტები, რის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სტრატეგიაში მნიშვნელოვანი მიზნები და ამოცანები, რომლებსაც ახორციელებს აუდიტორი ფირმა, დამკვეთისათვის მაღალი ხარისხის მომსახურების გასაწევად, ხოლო ტაქტიკით განისაზღვრება ის კრიტერიუმები და პროცესები, რომლითაც მიღწეული იქნება სტრატეგიული მიზნები და ამოცანები (სტრატეგიის მიღწევის გზები).

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკამ ცხადყო, რომ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის უზრუნველყოფა შესაძლებელია აუდიტორი ფირმის საქმიანობის მიმართულების სწორი შერჩევით, დასახული მიზნების შესასრულებლად ადმინისტრაციის გაასრულებული და მიზანმიმართული მუშაობის შედეგად. ამისათვის კი საჭიროა აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელობის აუცილებელი კომპეტენტურობის დონის უზრუნველყოფა და არა მხოლოდ მის ადმინისტრაციაში, არამედ ამა თუ იმ ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტის დროსაც.

მეორე - შემუშავებულ უნდა იქნეს შემოწმების ისეთი პროგრამა, როგორც უნდა საფირმო, ისე ამ ფუნქციების განმახორციელებელი უფლებამოსილი უწყებისათვის, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად დასახული ღონისძიებების პოლიტიკისა და პროცედურების ობიექტურ შემოწმებას, ნაკლოვანებების გამოვლენას და ხელს შეუწყობენ მათ გამოსწორებას, რათა მომავალში თავიდან იქნეს აცილებული საზოგადოების დაყრდნობა არარსებულ ან მცდარ ანგარიშებზე.

აუდიტორული მომსახურების მაღალი დონის მისაღწევად აუდიტორმა ფირმამ, საქმიანობის ყველა ეტაპზე აუცილებელია დაიცვას შემდეგი ძირითადი მოთხოვნები:

- აუდიტორულ ფირმაში დასაქმებული თანამშრომლები შერჩეულ უნდა იქნეს პირადი ღირსების, ეკალიფიკაციის, კომპეტენტურობის გათვალისწინებით და მათი ეკალიფიკაციის დონე უნდა აკმაყოფილებდეს კანონმდებლობას და ასე მოთხოვნებს (შესაბამისი განათლება, მუშაობის გამოცდების, პროფესიული ჩვენება).

- სისტემატურად ხორციელდებოდეს აუდიტორების განათლებისა და პრაქტიკული ჩვენების დონის ამოღება, ამისათვის საჭიროა მათი პროფესიულ ცოდნის პეროდული კონტროლი ჩამოყალიბებულ მოთხოვნებთან შესაბამისობაზე. სასწავლო პროგრამების შე-

მუშაგება, თითოეული თანამშრომლის პროფესიული დახელოვნების მიზნით უწყვეტი განათლების სისტემის შემოღება (ყოველწლიურად 20-30 საათიანი სწავლების პროგრამა);

- მაღალანაზღაურებადი თანამდებობების შეთავაზება მხოლოდ კვალიფიციური თანამშრომლებისათვის. მათი დაწინაურების პოლიტიკა გარანტიას უნდა იძლეოდეს, რომ დასაწინაურებელი პირი ნამდვილად კვალიფიციურია და შეესაბამება არა მხოლოდ დაკავებულ, არამედ ახალ თანამდებობასაც;

- აუცილებელი კონტროლი დამკვეთებთან ურთიერთობაზე, მათთან კონტაქტები, რადგან აუდიტური ფორმის თანამშრომელთა მიქმედებას შეუძლია გაეღვინა იქონიოს მათთან დამოკიდებულებაზე;

- არაკეთილსინდისიერ ე.წ. „შავ აუდიტორებთან“ თანამშრომლობის შეწყვეტა;

- საბუღალტრო და აუდიტის სხვადასხვა საკითხებზე, სამკურნეო და სამოქალაქო სამართლის, საგადასახადო პოლიტიკისა და მოქმედი საკანონმდებლო აქტების სრული ნორმატიულ-საცნობარო დოკუმენტების ერთად თამოყრად;

- ექსპერტების მართვა აუდიტის წარმართვის პროცესში წარმოქმნილი რთული პრობლემების გადასაჭრელ სამუშაოებში;

- უსრუნველყოფილ იქნას პერსონალის კვალიფიციური ხელმძღვანელობა და უფლებავადლებულელების დელეგირება, კონტროლი;

- აუდიტური ფორმა უნდა იღებდეს ხარისხის კონტროლის წესებს (სტანდარტებს) და მკაცრად იცავდეს მას, რადგან შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლი უსრუნველყოფილია აუდიტური ორგანიზაციის შიგნით სამუშაოს ხარისხის კონტროლისა და წესების პროცედურების დაცვის გზით, აუდიტის პროცესში აუდიტორებულ ორგანიზაციის თანამშრომელთა მოვალეობათა განაწილებით ცალკეული აუდიტორული შემოწმების დროს.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი ხორციელდება სამ საფეხურად:

პირველი - აუდიტურ ფორმაში განხორციელებული ხარისხის კონტროლს უსრუნველყოფენ თეთი აუდიტური ფორმის წამყვანი აუდიტორები;

მეორე - აუდიტური ფორმის წამყვანი აუდიტორები აუდიტორების მიერ აუდიტის პროცესში ასისტენტების მუშაობაზე კონტროლის განხორციელებით;

მესამე - აუდიტორებზე და აუდიტურ ფორმებზე აუდიტორული მომსახურების კონტროლის განხორციელება კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებამოსილი უწყების წარმომადგენლის მიერ.

პირველი საფეხური - აუდიტური ორგანიზაციის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მიერ განხორციელებული აუდიტი და მასთან დაკავშირებული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი უნდა შეესაბამებოდეს მოთხოვნებს, რათა შეფასდეს, თუ როგორ სრულდება აუდიტური ფორმის მიერ შემუშავებული ღონისძიებები, რომლის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის ამაღლება. შემოწმების პროცესში დგინდება გადახრების ხასიათი და მისწორებრივ-შედეგობრივი მდგომარეობა. ყურადღება ექცევა ცალკეული შემოწმებისას აუდიტორის მიერ თავისი ფუნქციების თანაშემწეზე (ასისტენტზე) გადაცემის მისანშეწონილობას, მათ მიერ განხორციელებულ სამუშაოთა ხარისხს. ყურადღება მახვილდება აუდიტორთა შერჩევაზე მათი პროფესიონალური მოთხოვნებისა და კვალიფიციაციის თვალსაზრისით, როგორი ურთიერთობა ყალიბდება დამკვეთთან, როგორ ხორციელდება განგრძობითი სწავლება და შესრულებულ სამუშაოზე მონიტორინგი. ასეთი შემოწმების ძირითადი მიზანი, მაინც დოკუმენტაციების და მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორის მიერ იმ ღონისძიებების განხორციელების პროცედურების შეფუძნებაა, რაც ასს-ში არის განსაზღვრული. არანაკლები მნიშვნელობა ენიჭება იმას, თუ რა პრინციპებზე ხელმძღვანელომენ აუდიტის შედეგის განხილვისას და როგორ გადაწყვეტილებებს იღებენ გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად.

ხარისხის კონტროლის ზოგადი პოლიტიკისა და პროცედურების მიზნების თვალსაზრისით მკაცრი მითითებები მოყვანილია აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უსრუნველყოფაზე IFAC საბჭოს დებულებაში, ასს 220 „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“, რაც პრაქტიკოსი აუდიტორების, აუდიტური ფორმების მიერ გაწეული აუდიტორული ყველა სახის მომსახურებისას პრაქტიკულ დახმარებას იხსნავს მიზნად. IFAC თითოეული აუდიტური ფორმისა და ინდივიდუალური აუდიტორიდან მოითხოვს, რომ ისინი პასუხისმგებლობით მოეკიდონ ხარისხის კონტროლის სათანადო პოლიტიკისა და პროცედურების დანერგვას, ამიტომ ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და

პროცედურები უნდა განხორციელდეს, როგორც აუდიტური ფირმის, ასევე ცალკეულ აუდიტორის დონეზეც. სწორედ ეს მოთხოვნებია ასის 220-ის მეოთხე მუხლში ჩამოყალიბებული შემდეგი სახით:

„აუდიტორმა ფირმამ უნდა განახორციელოს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც შექმნილია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ყველა აუდიტი ჩატარდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ან შესაბამისად ეროვნული სტანდარტებისა და არსებული პრაქტიკის შესაბამისად“¹

აუდიტორების სამუშაოს აუდიტური ფირმის კონტროლი ხორციელდება: პირველ რიგში, შემოწმების ჩატარების პროცესში აქცენტების განხილვის საშუალებით. მეორე, აუდიტის ორგანიზაციულ-ეთიკური პრინციპების მკაცრი დაცვით და მესამე, დამკვეთის აღრიცხვანობის ცალკეული მაჩვენებლების ხისწორის არჩევითი გადამოწმების საშუალებით.

აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურებისათვის გაწეული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის ამოღებისათვის გატარებული ღონისძიებების შემოწმება განსხვავდება ცალკეული მსგავსი შემოწმებისაგან. ურთიერთ-კავშირი ამ სახეობის კონტროლს შორის გულისხმობს, რომ იგი ავსებს ცალკეული აუდიტის კონტროლს, მაგრამ არაერთგვარადაა შემთხვევაში არ ცვლის მას. აუდიტორულ ორგანიზაციაში ამ მიზნისათვის უნდა არსებობდეს შტატიან თანამშრომელთა ჯგუფი, რომლებიც განახორციელებენ აუდიტის ხარისხის კონტროლს იმ მოთხოვნების საფუძველზე, რაც ასს 220-ით არის გათვალისწინებული. ეს პირები უნდა გამოირჩეოდნენ საქმარისი პროფესიული კომპეტენტურობით და სარგებლობდნენ მაღალი რეპუტაციით. ამასთან ერთად, მათ უნდა აქონდეთ ადამიანებთან ურთიერთობის უნარი, პიროვნული მოზიციანობა (ხასიათი, ინტელექტი, სასრიაინობა და მოტივაცია), უნარი პროფესიულ მოსასრებებში ახრთა სხვადასხვაობის გადაჭრის.

აუდიტორს ორგანიზაციის მიერ ხარისხის კონტროლის შიდა საფირმო კონტროლი ხორციელდება შესაბამისი აუდიტორული ორგანიზაციის განაკარგულების (დაეალების, ნუბართის) საფუძველზე. შინაარსი, მოცულობა და პერიოდულობა, შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლის წესები და აუდიტორული პროცედურები განისაზღვრება აუდიტური ორგანიზაციის მოცულობით, მისი საქმიანობის სპეციფიკით და იგი მტკიცდება აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელების მიერ, სადაც აუცილებლად გათვალისწინებული უნდა იქნეს ხარისხის კონტროლის შემოწმების ის ძირითადი კრიტერიუმები, რომლებიც საჭიროა იმის დასასაბუთებლად გარანტიის უზრუნველსაყოფად, რომ ფირმის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები ეფექტურად ხორციელდება.

აუდიტორს მომსახურების ხარისხის შიდა საფირმო კონტროლის განხორციელებისას შემოწმებულმა ძირითადი ყურადღება უნდა გაამახვილოს ისეთ საკითხებზე, რომელიც ნათელყოფს თუ როგორ სრულდება ფირმის მიერ აუდიტორული მომსახურების კონტროლის ასამაღლებლად დასახული ღონისძიებები და რა ნაკლოვანებებით ხასიათდება იგი, ასეთი საკითხებია:

ა) პროფესიული მოთხოვნები

ევალება თუ არა ისეთ პირს აუდიტორული სამუშაოს შესრულება, რომელსაც აქვს უნარი დაიცვას ობიექტურობა, პატიოსნება, დამოუკიდებლობა, კონფიდენციალურობის პრინციპები და აუდიტორის პროფესიული ქცევის ნორმები;

ბ) კომპეტენტურობა

დაკომპლექტებულია თუ არა ფირმა ისეთი თანამშრომლებით, რომლებიც დამოუკიდებულნი არიან, იცავენ აუდიტორის ეთიკის კოდექსს და აქვთ განსაზღვრული პროფესიული კვალიფიკაცია და ჩვენები;

გ) დანიშნა

ფირმის მიერ აუდიტორული საქმიანობის მომსახურებას ახორციელებენ ისეთი მუშაკები, რომლებსაც გაანჩინათ მუშაობის შესაბამისი გამოცდილება (კონკრეტული ეთარების შესაბამისად) და მომზადების სათანადო დონე;

დ) კონსულტაციები

¹ ასს ტომს პირველი გვ. 162

აუცილებლობის შემთხვევაში (საკითხების თავისებურებებისა და სირთულის გამო) იღებენ თუ არა კონსულტაციებს იმ პირებისაგან (როგორც ფირმაში, ისე მის გარეთ), რომელთაც შესაბამისი პროფესიული ცოდნა გააჩნიათ;

ვ) დამკვეთები და მათთან კავშირი

ტარდება თუ არა ფირმის ხელმძღვანელობის მიერ პოტენციური დამკვეთების შეფასება და არსებული დამკვეთების ანალიზი, მათგან დაკვეთის მიღების ან შენარჩუნების მიზნით, იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომლებიც იწვევენ ფირმის მხრიდან განსაკუთრებულ ყურადღებას აუდიტორის ნატარებისა ან წარმოშობენ გაუთვალისწინებელ რისკს;

ბ) მონიტორინგი

ხორციელდება თუ არა მუდმივად მონიტორინგი აუდიტის ხარისხის შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლის, როგორც მიმდინარეობის, ისე მისი შემოწმების პროცესებზე და როგორ ხდება იმ უთანხმოებების გადაჭრა, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას შემოწმებულსა და მომწოდებელს ან/და ხელმძღვანელს ქერსონალს შორის;

გ) კონტროლის პროცედურების დაცვება და გამოყენება

აუდიტორები იყენებენ თუ არა ისეთ წესებსა და პროცედურებს, რომლებიც შეესაბამება აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ მიღებულ სტანდარტებს (პროცედურებს), სწორად არის თუ არა მათ მიერ გატეხული და გამოყენებული იგი პრაქტიკაში;

დ) ხელმძღვანელობა

ადევნებს თუ არა თვალს აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელობა აუდიტის ხარისხის კონტროლის განხორციელებისას ამ კონტროლის განმახორციელებელ პირს, ანალოგიურს თუ არა მის მიერ ჩატარებულ სამუშაოს, ხოლო კონტროლის განმახორციელებელი პირი იმ მუშაოს საქმიანობას, რომლებიც ასრულებენ ხარისხის კონტროლის გაუმჯობესების სამუშაოს; ან კიდევ, როდესაც აუდიტორებს აუდიტის განხორციელებისას ექმნებათ ტექნიკური პრობლემები, ხარისხის კონტროლის პროცედურებით გარანტირებული უნდა იყოს, რომ გადაწყვეტილება მიღებულ იქნება ეკალიფიციური პირის მიერ, თითოეული აუდიტის განხორციელება გარანტირებული იქნება იმ კონსულტაციების გათვალისწინებით, რომელიც საჭირო იქნება დამკვეთთან წამოჭრილი ნებისმიერი რთული საკითხის გადაწყვეტისას.

დიდი მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორი მომსახურების ხარისხის შიდა საფირმო კონტროლის სისტემის მიმართულებით სწორ შერჩევას, ადმინისტრაციის გააზრებულ და მიზნობრივ მუშაობას. ამისათვის კი საჭიროა აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელობის კომპეტენტობის მაღალი დონე. სწორედ ასეთ ხელმძღვანელს ხელეწიფება ხარისხის კონტროლის სისტემაში დროულად შეცვალოს სოციალური მიმართულებები და მეთოდები, რათა ისინი შეესაბამებოდნენ ახალ გარემოებებს, შესაბამის ინსტრუქციებსა და რეკომენდაციებს. აუდიტორული მომსახურების ხარისხის შიდა საფირმო კონტროლისადმი ასეთი მიდგომა უთუოდ ააძლიერებს აუდიტის ხარისხს.

მეორე საფეხური – მთავარი (წამყვანი) აუდიტორის მიერ კონტროლის განხორციელება თავისი ასისტენტის მიერ (წამყვანი) აუდიტორი, ის პირია, რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება შესახებ დასკვნის წარდგენაზე. როდესაც ეს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს სამეურნეო სუბიექტის ერთი ან მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას, რომლის აუდიტი ნატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ, ანუ მთავარი აუდიტორი ხელს აწერს აუდიტორულ დასკვნას, იგი პასუხისმგებელი კონკრეტული აუდიტის შესრულებაზე, აუდიტში, ხშირ შემთხვევაში, მონაწილეობენ როგორც მოწვეული სპეციალისტები, ისე ფირმის თანამშრომლები (გარდა აუდიტორებისა) – ასისტენტები, რომლებიც თავისი პროფესიული დონით განსხვავდებიან მთავარი აუდიტორებისაგან. მთავარი აუდიტორისაგან განსხვავებით, ასისტენტს არ ეკისრება სრული პასუხისმგებლობა აუდიტის ნატარებაზე და მის შედგენაზე. მიუხედავად ამისა, აუდიტის ხარისხის ისეთ პროცედურებზე, რომლებიც შეიძლება ასისტენტისათვის დელეგირებული იქნეს ცალკეული აუდიტის დროს, აუცილებელია „ასისტენტისათვის ნებისმიერი სამუშაოს დელეგირება ისე განხორციელდეს, რომ უზრუნველყოფილი იქნეს დასაბუთებული გარანტია იმისა, რომ სამუშაო შესრულდება სათანადო გუდმოღონებით იმ

¹ ასს ტომი პირველი, „გლოსარი“ გვ. 110

პირთა მიერ, რომელთაც კონკრეტული ვითარებისათვის შესაფერისი პროფესიული კომპეტენცია გააჩნიათ!

არსებული კანონმდებლობით, აუდიტურ ფირმებში თანამშრომელთა მიღების ერთ-ერთი მთავარი მოთხოვნაა აუდიტორის საკვალიფიკაციო (სერთიფიკატის) მოქმედების ფლობა, მაგრამ ზოგ შემთხვევაში, მსხვილ აუდიტურ ფირმებში ასისტენტად იღებენ გამოუცდელ პირებს, უმაღლესი სასწავლებლების დამამთავრებელი კურსის სტუდენტებს და დამწვებ, სათანადო თეორიული მომზადების ბუღალტრებს, რომლებიც პერსონალიზაში აუდიტორებად მოიაზრებიან. ამ შემთხვევაში, მთავარი აუდიტორის მიერ ასისტენტის მუშაობაზე კონტროლი იწყება იმით, რომ მას ენაჭება უფლება თუთაონ შეარჩიოს ასისტენტი, რაც საშუალებას აძლევს მთავარ აუდიტორს თითოეული ასისტენტის სამუშაოს ხელმძღვანელობის, სუბამხედველობისა და ხარისხის კონტროლის განსახდერისას გაითვალისწინოს იმ ასისტენტების კომპეტენცია, რომლებმაც უნდა შესრულონ კონკრეტული სამუშაოები. მთავარი აუდიტორის ფუნქციები ასისტენტის მუშაობის ხელმძღვანელობაში გაითვალისწინება:

- პირველ რიგში, გაითვალისწინოს ამ ასისტენტის კომპეტენცია, თეორიული და პრაქტიკული მომზადების დონე;
- ასისტენტის მისცეს მკაფიოდ ფორმულირებული დავალება, რომელშიც მითითებულია განსაკუთრებით რამდენი დოკუმენტიცაა ქურადსაღებო და როგორ უნდა შემოწმდეს ისინი;
- დარწმუნდეს იმაში, რომ ასისტენტმა კარგად გააო დავალება არის და მიხვები;
- უსრუველყო ასისტენტი დავალების შესრულებისათვის საჭირო მონაცემებით და დოკუმენტაციით;
- ინფორმაცია მიაწოდოს ასისტენტს საორგანიზაციო და სადრიცხეო თავისებურებებისა და პრობლემების შესახებ, რომლებიც შეილება წარმოიშეას პროცედურების შესრულებისას;

• აკონტროლოს დავალების შესრულების მიმდინარეობა.

ასისტენტი თავის მხრივ ვალდებულია:

- შეუდგეს დავალების შესრულებას მაშინ, როდესაც კარგად გაიაზრებს მისი შესრულების მიზანს და ტექნიკას;
- პროცედურების შესრულებისას არ დაუშეას მისი „რომიტირება“;
- დაუყოვნებლივ შეატყობინოს მთავარ აუდიტორს პროცედურების განხორციელებისას გაუთვალისწინებელი ფაქტები;
- პროცედურების შემდეგ უსხტად ისე გააფორმოს შედეგები, როგორც გათვალისწინებულია მთავარი აუდიტორის დავალებაში;
- იმ შემთხვევაში, თუ მუშაობის პროცესში წარმოიშობა რამე გაუთვალისწინებელი მოვლენა, ან მან მიაქცია ყურადღება რამე დამატებით საკითხს, რომელიც სპეციალურ შემოწმებას ექვემდებარება – ასისტენტი ამ საკითხებს განიხილავს მთავარ აუდიტორთან.

ასისტენტების მიერ ჩატარებული სამუშაოს განხილვისას, მთავარმა აუდიტორმა უნდა დაადგინოს: ჩატარდა თუ არა სამუშაო აუდიტის პროგრამის შესაბამისად და არის თუ არა მიღებული შედეგები ადეკვატურად დოკუმენტირებული, ასახულია თუ არა აუდიტის ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი აუდიტის შედეგად გამოტანილ დასკვნებში და შეესაბამება თუ არა იგი შესრულებული სამუშაოების შედეგებს და შესაბამისად ადასტურებს თუ არა ამ მონაცემებს აუდიტორული დასკვნა. ამ მიზნის მისაღწევად მთავარი აუდიტორი (ბრიგადის ხელმძღვანელი) ეალდებულია მუდმივად აკონტროლოს და წარმართოს ასისტენტების – ნაკლებად კვალიფიციური თანამშრომლების მუშაობა. მნიშვნელოვანი როლი ამ დროს ენიჭება აუდიტორული შემოწმების პროგრამას, რომელიც მოიცავს აუდიტის მიზანს, სამუშაოს შესრულების გრაფიკს, შემოწმების პროცედურების ჩამონათვალს, აუდიტორული ჯგუფების წევრებს შორის პასუხისმგებლობის გადანაწილებას, შემოწმების პროგრამის რეალიზებისას სუბამხედველობის ხორციელებდა, როგორც აუდიტის არსზე, ისე აუდიტის ჩატარების მეთოდზე. ეს საჭიროა იმისათვის, რომ შემოწმებაში მონაწილე სპეციალისტებმა გაითვალისწინონ პასუხისმგებლობა და მიხვები მათ მიერ ჩასატარებელი პროცედურების, მათთან დაკავშირებული შესაძლო პრობლემებისა, რომლებიც სუბველენას ახდენენ აუდიტორული პროცედურების არსზე, ხანგრძლივიბასა და მისტაბილზე.

¹ ასს ტომი პირველი, სტანდარტი 220 გვ. 165

მესამე საფეხური – დამოუკიდებელი აუდიტორისა და აუდიტური ორგანიზაციის (ფირმის) მიერ გაწეული პროფესიული მომსახურების აუდიტის შედეგებზე გარე კონტროლი ხორციელდება კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებამოსილი უწყების მიერ. ასეთი კონტროლი მოიცავს აუდიტორული მომსახურების იმ პროცედურების შეფასებას, რომელიც განხორციელებულია ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტური ორგანიზაციის (ფირმის) აუდიტორების (ან ჯგუფის) მიერ აუდიტირებულ ორგანიზაციაში, ასევე იმ დოკუმენტაციის შემოწმებას, რომელიც შეეხება თვით ამ ორგანიზაციაში აუდიტის ხარისხის შიდა კონტროლის მიზნით ასს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის“ წესების და პროცედურების მოთხოვნათა დამკვიდრებას და დაცვას, ანუ გარე კონტროლი აუდიტურ ორგანიზაციაში. ამ კონტროლის განმახორციელებელი უფლებამოსილი უწყების მიერ ხორციელდება, როგორც აუდიტორული მომსახურების შიდა კონტროლის სისტემის შეფასების თვალსაზრისით, ისე ცალკეული აუდიტორების (ან აუდიტორთა ჯგუფის) მიერ დამკვეთ ორგანიზაციაში ნატარებელი აუდიტის შემოწმებისას შედგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე. კერძოდ, როგორ ხორციელდება აუდიტირებულ ფირმაში აუდიტის დაწესებაზე ამ პროცესების დაგეგმვა და ხარისხის კონტროლის ორგანიზაცია, მისი შესაბამისი დოკუმენტირება, პრინციპებისა და წესების განსაზღვრა. ასეთი შემოწმებისას განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ხარისხის კონტროლის განხორციელებისას გამოყენებული წესების და პროცედურების დაცვას, ასევე მოწმდება რამდენად სწორად არის ასახული ნატარებელი ხარისხის კონტროლის შემოწმების შედეგები აუდიტირებულ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისათვის წარდგენილ რეკომენდაციებში, როგორც ნაკლოვანებები, ისე მისი გამოსწორების გზები.

აუდიტორული მომსახურების გარე კონტროლის განმახორციელებელმა კანონმდებლობით განსაზღვრულმა ორგანიზაციებმა შემოწმების ნატარებამდე უნდა გამოაქვეყნონ ხარისხის კონტროლის შემოწმების პროგრამა, რადგან ასეთი პროგრამა, თავისი ბუნებით, მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია შემოწმების მიმართულების განსაზღვრისათვის და მიზნად ისახავს გააცნოს აუდიტურ ფირმებს და ინდივიდუალურ აუდიტორებს თუ რა მოთხოვნებს ითვალისწინებს ჩასატარებელი შემოწმება და იგი ფასდება შემდეგი კრიტერიუმებით: თუ როგორ ხორციელდება ის ღონისძიებები, რომელიც მიმართულია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის და პროცედურების პრაქტიკაში დასანერგად, მის შედეგად მიღწეულია თუ არა ნატარებელი აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესება. ამ პროგრამიდან გამომდინარე, შემოწმებისათვის კონკრეტული დაჯილდების მიცემისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს ფირმის ხასიათი და მასშტაბები, აგრეთვე, გარემო, რომელშიც ეს ფირმა ფუნქციონირებს და ისე უნდა იქნეს ჩამოყალიბებული ეს პროგრამა, რომ შესაძლებელი იქნება ხელი შეუწყოს ხარისხის ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების განხორციელებაში, როგორცაა აუდიტორული მომსახურების ხარისხის დადგენილი პროცედურებით არის გათვალისწინებული.

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელი უწყება აუდიტურ ორგანიზაციაში (უწყებაში) და ინდივიდუალურ აუდიტორთან ხარისხის კონტროლის მიზნით იყენებს ორ მეთოდს: ტესტირებას და პირად ვიზიტებს.

ტესტირება – ტარდება ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელ უწყებაში შემჩნდილ საკვალიური კომისიის მიერ კონკრეტულად ამ საკითხზე მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე. ტესტირების დროს, აუდიტური ორგანიზაციის შერჩევა ხდება ტესტირების საფუძველზე ანუ შემთხვევითი შერჩევის ან მათი პრაქტიკის, ხასიათისა და სიმძის მიხედვით, ან შესაძლოა, შემოწმებულ იქნეს ყველა ფირმა დროის დადგენილ პერიოდის განმავლობაში. კონტროლის საშუალებების ტესტირების პროგრამა შეიცავს აუდიტორის საქმიანობის შესახებ შეკითხვების ჩამონათვალს და განიხილავს იმ საკითხებს, რომლებიც აუცილებელია საბუღალტრო აღრიცხვაში, ასს გამოყენებასა და დანიშნავაში. ყოველ აუდიტორული პროცედურა პროგრამაში უნდა აღინიშნოს ნომრით ან კოდით. ამ ნომრის განმავლობაში. კონტროლის საშუალებების ტესტირებისათვის, კითხვარებს და კომპიუტაციის ტექნიკური საშუალებებით (ფაქსი, იმეილი, ფოსტა) უკმაინის აუდიტურ ფირმებს ან ინდივიდუალურ აუდიტორებს, სადაც გარდა კითხვარებისა, მითითებულია ამ ტესტებით განსაზღვრული პასუხების წერილობითი წარმოდგენის ვადები, რომლის დაცვა საკმაოდ ბულოა. კომისია მიღებულ მასალებს აანალიზებს, გამოავსებს სათანადო დასკვნები და

საჭიროების შემთხვევაში მის გადამოწმებას ახდენს ადგილზე, პირადი ვიზიტის საფუძველზე.

პირად ვიზიტს - რომელიც ტარდება ფირმის ოფისში ან ინდივიდუალურ აუდიტორთან, დიდი სარგებლობის მოტანა შეუძლია როგორც ვიზიტორისათვის, ისე შესამოწმებელი სუბიექტისათვის. ასეთი კონტაქტები აუცილებლად საჭიროა, ვინაიდან ერთმანეთის დადებითი თუ უარყოფითი მხარეების, გამოცდილების გასიარება მკაფად მნიშვნელოვანია, ამიტომაცაა, რომ საერთაშორისო პრაქტიკაში ასეთი ვიზიტების მნიშვნელობა აღიარებულია. ვიზიტები იგეგმება წინასწარ, თანხმდება როგორც აუდიტორთან, ისე შესამოწმებელ სუბიექტთან. გამონაკლისს წარმოადგენს, როდესაც ასეთი შემოწმება ტარდება რვაგარეშე: 1) სამართლებრივი ორგანიზაციის მოთხოვნის, დანიტრეკსებულ ეკონომიკური სუბიექტების განცხადების საფუძველზე ან იმ დროს, როდესაც რომელიმე უწყებამოსილი ორგანიზაციის დასაბუთებული მოტივაციის საფუძველზე მიღებული დადგენილებით ხორციელდება ჩასატარებელი აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის მკორალი შემოწმება (გადამოწმება).

აუდიტორული საქმიანობის მომსახურების გარე კონტროლი, რომელიც ხორციელდება ორი ფორმით:

პირველი - მიზნად ისახავს აუდიტურ ორგანიზაციაში (ფირმაში) ხარისხის შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებას, რომელსაც ახორციელებს ფირმა აუდიტის ხარისხის ამოღების მიზნით, მათ მიერ დადგენილი ხარისხის შიდა კონტროლისათვის დადგენილი წესებისა და პროცედურების ადეკვატურობას ასს სტანდარტთან, აუდიტის ხარისხის შიდა კონტროლის განხორციელების შედეგად მოპოვებულ ფაქტებზე მომსახურებულ რეკომენდაციებზე მათ სწორ ასახეას და შემდგომში მათ სალიკვიდაციოდ გატარებული ღონისძიებების შედეგების შემოწმებას.

მეორე - მიზნად ისახავს აუდიტორული ორგანიზაციის (ფირმის) ან ამ ორგანიზაციაში მომუშავე ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ, აუდიტორებულ ორგანიზაციაში განხორციელებულ აუდიტორულ მომსახურებაზე შედგენილი დოკუმენტაციის შემოწმებას, რომელიც მოიცავს აუდიტორებულ ორგანიზაციაში აუდიტორების მიერ ასს და მისი პროცედურების გამოყენების სისწორის შეფასებას, დამკვეთთან ურთიერთობის საკითხების დოკუმენტირების და აუდიტორული დასაბუთების დამაჯერებლობის, დამკვეთის დოსაცების წარმოების მდგომარეობის შემოწმებას. აღნიშნული შემოწმება ხორციელდება აუდიტორის სამუშაო და დასკვნითი დოკუმენტაციით (ვალკეულ აუდიტორულ მომსახურებაზე).

ყველა პროცედურა, რომელიც გამოიყენება (ვალკეული სამუშაოს ხარისხის კონტროლის დროს, უნდა იძლეოდეს იმის საშუალებას, რომ დადგინდეს:

- ა) სამუშაო შესრულებულია აუდიტის პროგრამისა და გეგმის შესაბამისად;
- ბ) სამუშაოს შესრულების დროს გამოყენებულია ასს და ფირმაში შემუშავებული მეთოდური ინსტრუქციები;
- გ) შესრულებული სამუშაო და მიღებული შედეგები ადეკვატურადაა გაფორმებული;
- დ) აუდიტორული შემოწმების ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი გადაწყვეტილია და ასახულია აუდიტორულ დასკვნაში;
- ე) აუდიტორული პროცედურების მიზნები მიღწეულია;
- ვ) გამოტანილი დასკვნები გამომდინარეობს შესრულებული სამუშაოს შედეგებიდან და ასაბუთებს აუდიტორულ დასკვნას.

ორივე შემთხვევაში, აუდიტორულ ორგანიზაციაში (ფირმაში) აუდიტორული მომსახურების გარე კონტროლის განმახორციელებელი ორგანიზაციის მიერ ჩატარებული ხარისხის კონტროლის დანიშნულება და მოვალეობა გამოხატოს თავისი უკომპრომისო, მაღალკვალიფიციური და დამოუკიდებელი მოსახრება შესამოწმებელ აუდიტურ ორგანიზაციაში გაწეული მომსახურების ხარისხის შესახებ, რათა თავიდან იქნეს აცილებული საზოგადოების დაყრდნობა არამართებულ ან მცდარ ანგარიშებაზე.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს დადგენილებით აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებლად რეკომენდირებულია პრაქტიკოსი აუდიტორები, შემოწმების განმახორციელებელი ორგანიზაციის თანამშრომლები. ხარისხის გარე კონტროლის განხორციელებისას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება იმ პერსონალის შერჩევას, რომლებმაც უნდა განახორციელონ ეს შემოწმება, რადგან

ხარისხის შემოწმების წარმატებულობა დიდად არის დამოკიდებული, რომ შემოწმებულ ფლობდეს და მკაცრად იკავდეს დადგენილებით განსაზღვრულ შემდეგ მოთხოვნებს:

- დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალურობას;
- შემოწმებულთა დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის გარანტიას;
- იმის გარანტიას, რომ შემოწმებულს აქვს სათანადო ტექნიკური ცოდნა და კვალიფიკაცია, აგრეთვე, სპეციალური გამოცდილება კომპეტენტური შემოწმების ჩასატარებლად;
- შემოწმების პროცედურები დოკუმენტურად გააფორმოს ისე, რომ შესაძლებელი გახდეს შემოწმების შედეგების შეფასება, თუ როგორი პასუხისმგებლობით ჩატარდა იგი და შეესაბამება თუ არა სათანადო სტანდარტებს;
- შემოწმების ანგარიშგება შედგეს იმ სახით, რომ აუდიტურ ორგანიზაციას დაეხმაროს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების საჭირო ღონისძიებების განსაზღვრასა და განხორციელებაში, აგრეთვე, სხვა გამაუმჯობესებელი ღონისძიებების დანერგვაში;
- სამუშაოები ისე წარმართოს, რომ შესამოწმებელი ფირმის მხრიდან გამოიწვიოს სრული თანამშრომლობა.

— ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს დადგენილებით აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გარე კონტროლის განსახორციელებლად რეკომენდირებულია პრაქტიკოსი აუდიტორები და შემოწმების განმახორციელებელი ორგანიზაციის თანამშრომლები.

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გარე კონტროლის განსახორციელებლად ამ უფლების კანონმდებლობით განსაზღვრული უწყების ხელმძღვანელობა ხარისხის კონტროლის განხორციელებას ავალებს:

ა) პროფესიონალ აუდიტორებს – რომლებიც ფლობენ პროფესიულ სტანდარტებს, სამართლებრივი, საკანონმდებლო მოთხოვნების ფართო ცოდნას, კარგად ერკვეოდნენ დამკვეთის საქმიანობაში, ამ დარგის საქმიანობის ფუნქციონირებაზე მოქმედ ფაქტორებში და სხვა; ანუ უნდა არსებობდეს იმის გარანტია, რომ ამ პირებს გააჩნიათ თანამედროვე პროფესიონალიზაციის დამახასიათებელი და ხარისხის კონტროლის სტანდარტების წესებისა და პროცედურების სათანადო ღონის ცოდნა. ასეთი კვალიფიკაციის აუდიტორებს, ხშირ შემთხვევაში, ევალებათ სხვა აუდიტური ფირმების ხარისხის კონტროლის განხორციელება. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში ასეთ შემოწმებას „თანაბრის მიერ შემოწმებას“ უწოდებენ. მისი მიზანია – მომზადდეს დასკვნა, თუ რამდენად სწორად ნერგავს პრაქტიკაში შესამოწმებელი ფირმა ხარისხის კონტროლის განსახორციელებელ პირნიციებს და პროცედურებს. „თანაბრის“ მიერ შემოწმების ჩატარება სასარგებლოა როგორც ფირმისათვის, ისე ზოგადად, პროფესიონალიზაციის. ხარისხის კონტროლის ძირითადი პრინციპების განხორციელებაში ფირმისათვის „თანაბრის“ დახმარების გაცემა და მასზე კონტროლის განხორციელება ბევრი რამის მომცემია შემოწმებელი აუდიტორისათვის, რადგან მას საშუალება ეძლევა შემოწმების საფუძველზე ამ მიმართებით განიმტკიცოს ცოდნა. ასეთი შემოწმება სასარგებლოა თვით შესამოწმებელი ფირმისთვისაც, რადგან მაღალი კვალიფიკაციის აუდიტორი შემოწმების პროცესში ხარისხის კონტროლის გაუმჯობესების მიზნით, გარდა კონტროლისა, ახორციელებს სათანადო კონსულტაციებს, რაც ხელს უწყობს მუშაობის გაუმჯობესებას, საბოლოოდ კი ამით ამაღლებს მის რეპუტაციას და მუშაობის ეფექტურობას.

ბ) ხარისხის კონტროლის განმახორციელებელ უწყებას აუდიტორული საქმიანობის გარე კონტროლის განმახორციელებელი პოტენციური თანამშრომლების შეფასებისა და შერჩევის სპეციფიკური მეთოდი უნდა აქონდეს ჩამოყალიბებული. ასეთი პერსონალის შერჩევისას უზრაველება უნდა მიექცეს ამ მუშაკთა პიროვნულ მიღწევებს, ინტეგრესებს, დამაინებლად ურთიერთობის უნარს და სხვა ღირსებებს. ამასთან ერთად, მათ გაეღიილ უნდა აქონდეთ გარკვეული ღონის ტექნიკური მომზადება და ადვანტილი უნდა იყენებ მოცემული პირობისათვის აუცილებელი პროფესიონალიზმით ანუ „უნდა არსებობდეს იმის გარანტია, რომ ამ პირებს გააჩნიათ პროფესიონალიზაციის დამახასიათებელი პროფესიული და ხარისხის სტანდარტების სათანადო ღონის ცოდნა, რომ ისინი იცნობენ იმ მეთოდებს და საშუალებებს, რომლითაც ხორციელდება აუდიტურ ფირმაში ხარისხის კონტროლი“.

¹ ასს ტომი პირველი გვ. 33-34

ტროლია,¹ რაც საშუალებას მისცემს მათ შეასრულონ თავიანთი მოვალეობა. აღნიშნული მოთხოვნები (უხადყოფენ, რომ აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გარე კონტროლის განხორციელება შეუძლიათ მხოლოდ ისეთ პირებს, რომლებსაც აქვთ სათანადო კვალიფიკაცია, ფართო მასშტაბის მომსახურება, კომპეტენცია და გამოცდილება.

აუდიტის ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელი პერსონალის შერჩევისას გამოირიცხული უნდა იქნეს კონკრეტული ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტორული შემოწმების ნატარება იმ პირების მიერ, რომლებიც არიან შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის რომელიმე ხელმძღვანელის ახლო ნათესავები, დამფუძნებლები, აკციონერები ან წარმოადგენენ მითითებული პირების ახლო ნათესავებს (მშობლებს, მეუღლეს, ძმებს, დებს, შვილებს და სხვ), ან შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შვილობილი სასოგალოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკებთან თანამშაურობენი არიან.

გასათვალისწინებელია განვითარებული ქვეყნების გამოცდილება, როდესაც ხარისხის კონტროლის განმახორციელებელთა როტაციის წესია დამკვიდრებული ანუ ყოველწლიურად ხარისხის კონტროლის განხორციელება ერთიდაიგივე უწყების წარმომადგენლობის მიერ შენაცვლების წესით ხდება, ანუ თუ ერთი პირი ატარებს აუდიტორულ შემოწმებას მოცემულ საანგარიშო წელწინადში, მომავალ წელს ხარისხის კონტროლის განხორციელებას უახუესისმგებლად სხვა პირი ინიშნება.

აუდიტორული ხარისხის კონტროლის განხორციელებისას მნიშვნელოვანი როლი ეკისრება წარმოდგენილ დოკუმენტებს, რომლის მიმართ შემოწმებელი ახორციელებს როგორც მეთოდურ, ისე ლოგიკურ მიდგომებს, რადგან ეს დოკუმენტები წარმოადგენენ აუდიტორის შემოწმების კონტროლის საშუალებას, იძლევიან ინფორმაციას ნატარებულ საომუშაოს შესახებ, გამოვლენილ პრობლემებზე და მათი გადაჭრის გზებზე. სწორედ ამიტომ აუდიტორული მომსახურების სათანადო ხარისხის და ეფექტური კონტროლის წინაპირობას ეს დოკუმენტები უზრუნველყოფენ. აუდიტორებულ ორგანიზაციებში ნატარებული აუდიტის დროს ასეთი დოკუმენტების სრულყოფილად გაფორმებას და მასზე თანდართვას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, პრაქტიკა ცხადყოფს, იმ შემთხვევაში, თუ საომუშაო დოკუმენტები სტანდარტისებულია, იგი ამადლეებს კონტროლის ეფექტურობას, აწესრთავს დოკუმენტაციას და იძლევა გარანტიას, რომ ცალკეული მომენტები შემოწმების განხორციელებისას არ იქნება ყურადღების მიღმა დატოვებული. დაბეჭდვითი შეიძლება ითქვას – ამ მოთხოვნების შესრულება აუდიტის ხარისხიანად ნატარების წინაპირობაა. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება საომუშაო დოკუმენტაციის გაფორმებისათვის საჭირო მოთხოვნების წესების და პრინციპების დანერგვა, რაც გადმოცემულია ახს „დოკუმენტაციაში“.

გაწეული აუდიტორული მომსახურების ხარისხის დასამტკიცებლად ის დოკუმენტები, რომლებიც საომუშაო დოკუმენტების შემადგენლობაშია, გაფორმებული უნდა იყოს გულმოდგინედ და გააანადი შემდეგი აუცილებელი რეკვიზიტები:

- ა) დოკუმენტების დასახელება;
- ბ) ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება, რომლის მიმართაც ხორციელდება აუდიტი;
- გ) პერიოდი, რომლის განმავლობაში ხორციელდება აუდიტი;
- დ) დოკუმენტების შემოწმების თარიღი;
- ე) შემოწმებლის ხელმოწერა;
- ვ) მითითებები ცნობათა წყაროსზე, რომელიც ჩართულია დოკუმენტებში.

აუდიტორული ორგანიზაციის საომუშაო დოკუმენტაციის მინიმალური შემადგენლობა აუდიტის განხორციელების დროს, რომელიც ოფიციალური დასკვნის მომზადებას ითვალისწინებს, უნდა დაირთავდეს შემდეგ დოკუმენტებს:

- ა) ინფორმაცია ეკონომიკური სუბიექტის საორგანიზაციო-სამართლებრივი ფორმისა და საორგანიზაციო სტრუქტურის, მისი საქმიანობის ძირითადი სახეობების შესახებ;
- ბ) ეკონომიკური სუბიექტის დასაფუძნებელი დოკუმენტების ასლები, სხვა მნიშვნელოვანი იურიდიული დოკუმენტები (ხელშეკრულებები, კონტრაქტები, ოქმები და ა.შ.);
- გ) აუდიტის დაგეგმვარების საომუშაო დოკუმენტები (გეგმა, პროგრამა);
- დ) საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის საომუშაო დოკუმენტები;

¹ ახს ტომი პირველი გვ. 32-33

ვ) სამუშაო დოკუმენტები ანალიტიკური პროცედურების ჩასატარებლად ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამურწყო საქმიანობის ძირითადი მაჩვენებლებისა და ტენდენციების შესასწავლად;

ვ) სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც შეიცავენ ჩანაწერებს ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებზე სამურწყო ოპერაციების შემოწმების შესახებ;

ზ) სხვა აუდიტორულ ორგანიზაციებთან, ექსპერტებთან და სხვადასხვა პირებთან მიმოწერის ასლები, ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ ჩატარებულ აუდიტთან დაკავშირებით;

თ) მიმოწერის ასლები, მსჯელობის ჩანაწერები ეკონომიკური სუბიექტის თანამდებობის პირებთან შეხვედრის დროს იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც აუდიტის პროცესში წარმოიშვა, აუდიტის ჩატარების პირობების გათვალისწინებით;

ი) სამუშაო მასალები ეკონომიკური სუბიექტის თანამდებობის პირთა ჩატარებულ კონსულტაციებიდან;

კ) საპასუხო წერილები, რომლებიც მიღებულია ეკონომიკური სუბიექტისაგან აუდიტორული ორგანიზაციების მოთხოვნის საფუძველზე;

ლ) აუდიტორული დასკვნების ასლები, რომლებიც აუდიტის შედეგის მიხედვით გამოტანილი დასკვნების შეიცავს;

მ) ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო და სხვა ფინანსური დოკუმენტაციის ასლები, ექველა შემთხვევაში აღნიშნული დოკუმენტი უნდა იტყვევოს სახელმწიფო და კომერციული საიდუმლოების შესახებ კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს.

მოცემული ინფორმაციის მიღების წყაროდ გვევლინება: სადამფუძნებლო, სარეგისტრაციო დოკუმენტები, ლიცენზიები, ხელშეკრულებები, კონტრაქტები, დოკუმენტები, რომლებიც განასაზღვრავენ ეკონომიკური სუბიექტის სამწარმოო და საორგანიზაციო სტრუქტურას, გეგმები, ანგარიშები, საბუღალტრო, სტატისტიკური და საგადასახადო ანგარიშგებები, შემოწმების მასალები, სასაბარტლო და საარბიტრაჟო სარჩელები, ცნობები, რომლებიც ხელშეკრულებასა და ეკონომიკური სუბიექტის აღმასრულებელ პერსონალთან საუბრის დროს ხდება (ცნობილი, ინფორმაცია, რომელიც მიიღება ეკონომიკური სუბიექტის დათვალეურების დროს, მისი ძირითადი უბნების, საწყობების შემოწმებისას).

ეკონომიკური სუბიექტის სადამფუძნებლო დოკუმენტების ასლები, ან ამონაწერები, აგრეთვე სხვა მნიშვნელოვანი დოკუმენტების (ხელშეკრულებების, კონტრაქტების, ოქმების და სხვა) ამონაწერები.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის შემოწმებისას შემოწმებული უნდა დაეკრძალოს იმ დოკუმენტებს, რომლებიც ასს არის გათვალისწინებული და რომლის საფუძველზე ხორციელდება ოფიციალური დასკვნების მომზადება. სამუშაო დოკუმენტები ჩატარებულ აუდიტორულ პროცედურებზე, უნდა შეიცავდეს მონაცემებს იმის შესახებ, რომ შემოწმებულია მთლიანად საკმარისი მტკიცებულება, რათა გამოხატოს დასაბუთებული მოსაზრება.

ანგარიში შემოწმების შესახებ, რომელიც წარედგინება გარე კონტროლის დაინიშნულ უწყებას, შეიცავს მხოლოდ ძირითად მომენტებს (სახელმწიფო და კომერციული საიდუმლოების შესახებ კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების გათვალისწინებით) და რეკომენდაციებს, რომელიც ეხება გაწეული აუდიტორული მომსახურების ხარისხს და არ უნდა ეხებოდეს კონკრეტულ ინფორმაციას შესამოწმებელ სუბიექტზე.

ამასთან ერთად, საბჭოს დადგენილება და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის შესახებ ავადებს აუდიტის ხარისხის გარე კონტროლის უფლებამოსილ უწყებას, რომ „ხარისხის შემოწმების პროგრამის ფორმირების დროს აუცილებლად უნდა შემუშავდეს ადმინისტრაციული პროცედურები შემოწმებული ფჯუფების შერჩევის უზრუნველყოფისა და შემოწმების მიზდინარეობის მონიტორინგის მიზნით, შემოწმებული ფჯუფების მიერ უზრუნველყოფილი სამუშაოს შესაფასებლად, შემოწმებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე პროფესიონალურ მოსაზრებებში არსებული განსხვავებების შესაჯერებლად, აგრეთვე, სხვა მიზნებისათვის!“

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლი, ერთი მხრივ, თვით აუდიტორული ფორმების შიდა საფორმო კონტროლის სახით და მეორე მხრივ, გარე კონტროლის განმარტორული უფლებამოსილი უწყების მიერ, საშუალებას იძლევა აამაღლოს მათი მუშაობის ხარისხის გაუმჯობესება და უზრუნველყოს აუდიტორული მომსახურების დონე

¹ ასს ტომი პირველი გვ. 35

ასს მოთხოვნების სრული დაკვირვით. ამასთანავე, გათვალისწინებული უნდა იქნეს, რომ რეკონსტრუქციული აუდიტური ფირმები ამ მოთხოვნებს დაიცავენ უფრო მაღალ დონეზე, ვიდრე „შავ აუდიტში“ დასაცვალისწინებული „ერთდღიანი ფირმები“. აუდიტის მიერ ჩატარებული შემოწმების ასეთი კრიტერიუმებისადმი შესაბამისობა ადვილი შესამოწმებელი იქნება, მაგალითად, „აუდიტის დოკუმენტაციის“ სტანდარტების შემოწმებით, რომელიც ახდენს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციის შემადგენლობის რეგლამენტაციას, ამიტომ ძნელი აღარ იქნება ფაქტური სამუშაო დოკუმენტაციის რეგლამენტებულთან შესაბამისობის შემოწმება. შეუფერებელი, მითუმეტეს, არაკეთილსინდისიერი აუდიტორები, რომლებიც უხარისხოდ ასრულებენ აუდიტორულ მომსახურებას, უნდა ჩამოშორდნენ აუდიტის ასრულებას, თვით აუდიტური ფირმები უნდა იყვნენ დაინტერესებულნი, თავისი მაღალი პრესტიჟულობით, მყარი ადგილის მოსიყვებით აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე, ამიტომ აუცილებელია, აუდიტორთა შერჩევისას მკაცრი კონტროლი დააწესონ, ხოლო შემდგომში მათ მუშაობაზე განახორციელონ სისტემატური კონტროლი. თუ აუდიტორთა (ატესტაცია გავლილი) უხარისხო ან ასს გათვალისწინებული წესების დაუცველად აუდიტის ჩატარების გამო გათავისუფლებული იქნება 2-3 აუდიტური ფირმიდან, შემდგომში ის იძულებული იქნება აიმაღლოს კვალიფიკაცია ან შეიცვალოს საქმიანობის სფერო.

აუდიტის ხარისხის გარე კონტროლის განხორციელებისას, რომელიც ხორციელდება ამ პროცედურების კანონმდებლობით განსაზღვრული უწყების წარმომადგენლის მიერ, მიუხედავად იმისა, რომ ასს და IFAC საბჭოს დადგენილებით განსაზღვრულია შესამოწმებელ საკითხთა წრე, ხარისხის კონტროლის შემოწმებული დამატებით საზღვრავს საკითხთა იმ წრეს, რაც ექვემდებარება შემოწმებას. ასეთი შემოწმება განხილავება ერთმანეთისაგან:

პირველი – როდესაც მოწმდება აუდიტური ფირმის შიდა საფირმო ღონისძიებები, რომლებიც მიმართულია იმ ღონისძიებათა შესასწავლად, თუ როგორ ხორციელდება აუდიტური ფირმის მიერ ასს 200-ით განსაზღვრული ღონისძიებები, მიმართული აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურებისას. ამ პროცედურების განხორციელებისას მიხედვლობაში უნდა იქნეს მიღებისას ის ინფორმაცია, რომელიც თვით აუდიტური ფირმის ინიციატივით იქნა ჩატარებული ფირმის თანამშრომლების მიერ აუდიტის ხარისხის კონტროლის მდგომარეობის შესასწავლად (აღნიშნული საკითხი აღნიშნულია 'სემოთ'). ფირმის შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლის შესწავლისას ყურადღება უნდა გამახვილდეს:

- რამდენად აასუხიობს აუდიტური ფირმა აუდიტის ხარისხის კონტროლის გამაღვივებლის მიზნით მიღებულ გადაწყვეტილებებს (სტანდარტი, ინსტრუქცია, წესები);
- ხდება თუ არა ფირმაში აუდიტორების დანიშნისას მათი წარსული საქმიანობის, ცოდნის და გამოცდილების გათვალისწინება;
- ფირმაში მომუშავე აუდიტორები ფლობენ თუ არა ასს და კომპეტენტურები არიან თუ არა შეასრულონ თავიანთი მოვალეობები;
- როგორ ხორციელდება ფირმის პერსონალის ინფორმირება ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურების შესრულების აუცილებლობაზე;
- ხდება თუ არა საკადრო პოლიტიკის პერიოდული გადასინჯვა იმის დასადგენად, აკმაყოფილებენ თუ არა პოტენციური თანამშრომლები აუდიტური ფირმის მოთხოვნებს აუდიტის ხარისხის ასამაღლებლად;
- ხდება თუ არა აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტორების და სპეციალისტების მიერ შესრულებული სამუშაოს გაანალიზება და რა ღონისძიებები ტარდება მათ მუშაობაში გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად;
- ფირმას აქვს თუ არა შემოწმებული პროგრამა განათლების ან/და გამოცდილების მიღებისა და როგორ ხორციელდება;
- როგორ ხორციელდება უწყვეტი საგანმანათლებლო პროგრამები, ხდება თუ არა მათი პერიოდულად განახლება იმის დასადგენად, არის თუ არა პროგრამა ეფექტურად შედგენილი და შეესაბამება თუ არა ფირმის მოთხოვნებს;
- არის თუ არა ფირმა აღჭურვილი თანამედროვე პროფესიულ-ტექნიკური სტანდარტებით, საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტებით ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საკითხების შესახებ;

- რა მეთოდებით ხორციელდება პერსონალის კონსულტირება საქცილისტების მოსარგების და პერსონალის უფლებამოსილების შესაბამისობაზე და იმ პროცედურებზე, რომელიც დაიცვა საჭიროა არსებულ ახრთა სხვადასხვაობის გადასაჭრელად;

- ფორმაში შემოღებულა თუ არა აუდიტორ განიხილავს აუდიტის შედეგად მოხა-პოვებულ და შედგენილ დოკუმენტაციის ერთიანი ისტემა. აქმაყოფილებზე თუ არა ეს დოკუმენტები ასს გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და როგორ ხდება მათი დაცვა.

აუდიტის ხარისხის შემოწმების წარმოდგენილი გეგმა მოიცავს მხოლოდ ზოგად სა-კითხვს. შემოწმების სრულყოფილად ჩატარების მიზნით, შემოწმებულმა, კონტროლის თითოეული პროცედურის განხორციელების მხელელოებაში უნდა მიიღოს ის პროცედურ-ები და მოთხოვნები, რაც ასს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის“ და-ნართებით არის განისაზღვრული და დეტალურად განმარტავს აუდიტორთა პროფესიულ მოთხოვნებს, კომპეტენტობას და კვალიფიკაციას, მათი დანიშნის პროცედურებს, დე-ლეგირებას, დამკვეთთან ურთიერთობას აღნიშნული მოთხოვნები ხორციელდება რო-გორც აუდიტორი ფირმის დირექტ, ასევე ცალკეული აუდიტორის დონეზე.

შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლის უზრუნველსი ამოცანაა პრაქტიკული დახმარება აღმოჩინის შესამოწმებელ სუბიექტს, შემოწმების პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებე-ბის აღმოფხვრაში, ამასთან ერთად, ხელი შეუწეოს შესამოწმებელ აუდიტორ ფირმას აუ-დიტის ხარისხის შიდა საფირმო ზოგადი კონტროლის და პროცედურების შემუშავებაში, რომლებიც დაეურდნობა ასს 200-ს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“, ა-მასთან ერთად, ეს ღონიძებები ისე უნდა იყოს შემუშავებული, რომ ეს პოლიტიკა და პროცედურები სრულიად გასაგები იყოს აუდიტორი ფირმის პერსონალისათვის.

შიორ - აუდიტორული საქმიანობის გარე კონტროლი უფლებამოსილი უწყების წარ-მომადგენლის მიერ აუდიტორი ფირმის და მასში მომუშავე აუდიტორების მიერ ხელ-შეკრულებით განხორციელებულ აუდიტსა და მასთან დაკავშირებულ მომსახურებაზე. ხარ-ისხის კონტროლი ხორციელდება აუდიტის სამუშაო და დასკვნითი დოკუმენტაციის სა-ფუძველზე; ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში ცალკეული აუდიტორული მომსახურების ხარ-ისხის კონტროლის მოცულობა განისაზღვრება იმ პირობის მიერ, რომლებიც ახორციე-ლებენ მაკონტროლებლის უწყებებს და იგი შეესაბამება იმ მეთოდებს და ხერხებს, რომლებიც რეგულირდება კონტროლის განმარტავებული უწყების მიერ დამტკიცებუ-ლი პროგრამებით და ინსტრუქციებით. შემოწმების საგანი შეიძლება იყოს ნებისმიერი დოკუმენტი ან ინფორმაცია, რისულიც უკავშირდება აუდიტისა და მისი ხარისხის კონ-ტროლს.

ხარისხის შემოწმებით უნდა

ა) განისაზღვროს რამდენად იცავდა აუდიტორი ფირმა და აუდიტორები კანონმ-დებლობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების და ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს;

ბ) გამოვლინდეს აუდიტორები, რომლებიც მნიშვნელოვნად საჭიროებენ დახმარებას თავიანთი პროფესიული ვალდებულების შესასრულებლად ან/და ისეთი აუდიტორები, რომლებიც დაბალი კვალიფიკაციის ან ანგარების მიზნით, ვერ ახორციელებენ აუდიტორის პროფესიულ მოვალეობას და აღგენენ ისეთ აუდიტორულ დასკვნას, რომელიც არ ა-სახავს აუდიტირებული ორგანიზაციის ფაქტიურ მდგომარეობას;

გ) დადგინდეს თუ რა სახის პრაქტიკული დახმარების აღმოჩენას თხოულობს შესა-მოწმებელი სუბიექტი შემოწმების პროცესში გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით;

დ) შემუშავდეს აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობის ხარისხის ამაღლების დამატე-ბითი ღონისძიებები და რეკომენდაციები შემოწმების შედეგებზე. აღნიშნული განხორ-ციელდეს ისე, რომ იგი მისაღები იყოს ყველა აუდიტორისათვის, ამასთან ერთად, შემოწ-მებამ გაეულება არ უნდა მოახდინოს აუდიტორის იმიჯზე, დამოუკიდებლობაზე და ინფორ-მაციის კონფიდენციალურობაზე;

ე) დადგინდეს, ხომ არ აქვს ადგილი კანონით განისაზღვრულ შესლულულ საქმიანობას, აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებას ლიცენზიის გარეშე ან ისეთ სფეროში, რომ-ელშიც სათანადო გამოცდილება არ გააჩნია.

ეს მოთხოვნები მიზნად ისახავენ, რომ აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გარე შემოწმებამ აამაღლოს აუდიტორული საქმიანობის პრესტიჟი და ამასთანავე, დახმარება გაწეოს, აუდიტორულ ორგანიზაციებს (აუდიტორებს) გაწეული მომსახურების ხარისხის

ასამაღლებლად. ამ მიზნის მისაღწევად ძირითად მიმართულებად შეიძლება დასახელდეს მოქმედებული ინფორმაციის ანალიზი აუდიტურ ფორმაზე ან აუდიტორებზე, მათ მიერ განხორციელებული კეთილსინდისიერი რეკლამების განთავსების შემოწმება, არაკეთილსინდისიერი კონკურენციის ფაქტების გამოვლენა, ყველა ნეგატიურ ფაქტზე სათანადო რეაგირება, შემოწმების შედეგების საფუძველზე მონაცემთა ბაზის ჩამოყალიბება შემდგომი გამოყენებისათვის, მათი ფინანსური მდგომარეობის, საკადრო საკითხების, ტექნიკური აღჭურვილობისათვის. თუ როგორ არის ორგანიზებული ხარისხის კონტროლი, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება: მოქმედ კანონმდებლობასთან სამუშაო დოკუმენტაციის უზორად შედგენას, შიდა საფორმო სტანდარტების და მეთოდის შესაბამისობას, სამუშაო დოკუმენტაციის იმ პრინციპებით შედგენას, რასაც ასს „დოკუმენტაცია“ თვალისწინებს, აუდიტორული ორგანიზაციის და აუდიტორების მიმართ წამოჭრილი დავების და საჩივრების მართლსაწიერებას.

ყოველივე სქმით აღნიშნული საკითხების გარდა, ხარისხის პროგრამაში (გეგმაში) რეკომენდირებულია გათვალისწინებულ იქნეს შემდეგი საკითხების შემოწმებაც:

- იგეგმება თუ არა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაო იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, რაც ასს „დაგეგმეთ“ არის გათვალისწინებული;

- წარმოებს თუ არა სამუშაო დოკუმენტაციის ასს „დოკუმენტაციის“ წესებისა და მოთხოვნების შესაბამისად და როგორ ხდება მისი ტექნიკური ფორმირება;

- როგორ იყენებენ უწყვეტი პროფესიული განათლებისა და მომზადების პროგრამებს შესაფერისი ცოდნისა და გამოცდილების ასამაღლებლად;

- იყენებენ თუ არა სხვა სპეციალისტებს კონსულტაციების, მომსახურებისას სპეციფიკური საკითხების გადასაწყვეტად და იცავენ თუ არა მათ მომზადებული მასალების განხილვისას ასს „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ და „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების“ მოთხოვნებს;

- რაიმდენად საფუძვლიანად სწავლობენ დამკვეთის საქმიანობას (აუდიტის დაწყებამდე), იცავენ თუ არა პოტენციური დამკვეთების შეფასების წესებს და მათი დამკვეთად დამტკიცების პროცედურებს;

- ახორციელებენ თუ არა ხარისხის პოლიტიკისა და პროცედურების აღკვეთურობას და საოპერაციო ეფექტიანობის მონიტორინგს, რათა აუდიტის მასალების საფუძველზე აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელობის მიერ გამოუდგინო იქნეს ასს, ფთისა კოდექსის, საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მოთხოვნებიდან გადახვევის და დარღვევის ფაქტები;

- ზომ არ არის შემთხვევები, აუდიტორის (ფირმის) მიერ აუდიტის დროს მოპოვებული მასალების შესაბამის პირისათვის გადაცემისა, მისი მფლობელის თანხმობის გარეშე;

- დასტურდება თუ არა აუდიტორის, როგორც აუდიტორული საქმიანობის სუბიექტის ლეგიტიმურობა (სეროთიფიცირება, ლიცენზირება, წესდება, სასამართლოს დადგენილება და სხვა დოკუმენტები);

- როგორ ხორციელდება ნატარბული აუდიტის ხარისხის კონტროლის შედეგების განხილვა, ექვევა თუ არა ძირითადი ყურადღება შემდეგ გარემოებებს:

- ა) ჩატარდა თუ არა სამუშაო დამტკიცებული გეგმის (პროგრამის) მიხედვით;
- ბ) არის თუ არა მიღებული შედეგები აღკვეთურად დოკუმენტირებული;
- გ) ასახულია თუ არა აუდიტის ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი აუდიტის შედეგად გამოტანილ დასკვნაში;

დ) შეესაბამება თუ არა გამოტანილი დასკვნები სამუშაოს შედეგებს და დასტურდება თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებებით.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის განმახორციელებელის შემოწმების გეგმა (პროგრამა) არ უნდა აღეჭრათ, როგორც დირექტიული ინსტრუმენტი, ამ შემთხვევაში გეგმა თემატიკის მიმართულების მატარებელია და მისი რეგულირების როლს ასრულებს. ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებზე უფრო ღრმა წარმოდგენას იძლევა IFAC საბჭოს დადგენილება აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა და ასს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“, სადაც მოცემულია ხარისხის კონტროლის ცალკეული მიმართულებები, მისი განხორციელების სათანადო პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ამ პოლიტიკის პრაქტიკულ რეალიზაციას. ასს - ხარისხის კონტროლის პროცედურების თვალსაჩინოების მიზნით თან

ერთვის დანართი, რომელსაც არა აქვს სტანდარტის უფლებამოსილება, ვინაიდან მასში სანიმუშო პროცედურები სტანდარტის კონცეპტუალური დებულების საფუძველზეა შედგენილი და საესეებით მისაღებია, რომ ნებისმიერმა აუდიტორმა ფირმამ, ხარისხის კონტროლის შემოწმებულმა პირმა ისინი პირდაპირ გამოიყენოს პრაქტიკაში ხარისხის კონტროლის პროგრამის შესადგენად.

საქართველოს კანონმდებლობით აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განსახორციელებელ სტრუქტურულ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოა აღიარებული. საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-9 მუხლის „ს“ პუნქტის საფუძველზე, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციას განაკუთრება „... აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) მუშაობის ხარისხის კონტროლი, მათ მიერ საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტორული სტანდარტების, აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დაბრკოლებებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევების ფაქტების გამოვლენა და სათანადოდ რეაგირება; ამ ფუნქციების განსახორციელებლად აუდიტორული საქმიანობის საბჭო პერიოდულად უნდა ახორციელებდეს აუდიტური ფირმების (ინდივიდუალური აუდიტორების) მიერ შესრულებული სამუშაოს ხარისხის კონტროლს“.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ გაითვალისწინა აუდიტის ხარისხის კონტროლის განხორციელების საერთაშორისო პრაქტიკა და ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის, პროფესიული ოსტატობის რეპუტაციის მიღწევის, ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტების დაცვის უზრუნველყოფის აუცილებლობა და ამ საქმიანობაში საზოგადოების უშუალო მონაწილეობის მისწრაფება, საქართველოს პარლამენტთან არსებულ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან საზოგადოებრივ სავსისზე მეტად იქნა „აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული ეთიკის კოდექსის დაცვისა და აუდიტის ხარისხის შემოწმებელი კომისია“, დამტკიცებული იქნა ამ კომისიის დებულება, რომლითაც განსაზღვრულია კომისიის მიზნები და ამოცანები. აღნიშნული კომისია შექმნილია საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის, საქართველოს კანონმდებლობის, ასე, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების შემოწმების, დაცვისა და მისი პრაქტიკაში დანერგვის მიზნით, რომლის მისაღწევად კომისია შეიმუშავებს შემოწმების მეთოდოლოგიას და თითოეული შემოწმების პროგრამას.

კომისიის მუშაობა სამი მიმართულებით წარიმართება და მის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის ამაღლება, ასე მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფა და აუდიტურ ფირმაში ხარისხის კონტროლის ისეთი სტანდარტებისა და შესაბამისი მითითებების შემუშავება, რომლებიც პრაქტიკოს აუდიტორებს (აუდიტურ ფირმებს) ხელს შეუწყობს ხარისხის კონტროლის ისეთი პოლიტიკისა და პროცედურების დანერგვაში, რომლებიც აუდიტორს მასთან დაკავშირებული მომსახურების ნატივების დროს უზრუნველყოფენ უტყუარი და სამართლიანი აუდიტორული დასკვნის მომსახურებას, ამ მიზნით:

1. კომისია, კომისიის წევრის ან მოწვეული სპეციალისტების მეშვეობით საყოველთაოდ აღიარებული და დამტკიცებული პროგრამის მიხედვით ახორციელებს პრაქტიკოსი აუდიტორებისა და აუდიტორი ფირმების მიერ ნატარებულ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლს, რომელიც ძირითადად, გამომდინარეობს იმ პროგრამიდან, რაც კომისიის მიერ არის დამტკიცებული და ყუყუნება IFAC ხარისხის კონტროლზე მიღებული პოლიტიკის დებულებას, „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის“ ასე 220 სტანდარტის, აუდიტორის ეთიკის კოდექსს და საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ მოთხოვნებს, ასევე, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ შემუშავებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს. აუცილებელი მოთხოვნაა – პირი, რომელიც განსახორციელებს აუდიტის ხარისხის კონტროლს, უნდა დაიცვას დამოუკიდებლობის, ობიექტურობის, კონფიდენციალურობის პრინციპები და აუდიტორის ეთიკის ნორმები. ამასთან ერთად, უნდა გაანხდეს ასე და სამართლებრივი, საკანონმდებლო ნორმების ცოდნა;

2. ფირმებისათვის შიდა საფირმო ხარისხის კონტროლის პროცედურებისა და პოლიტიკის სტანდარტების შედგენა საკმაოდ შრომატევადი და გრძელვადიანი პროცესია, რომელიც პრაქტიკულად, მხოლოდ მსხვილ აუდიტურ ფირმებს ხელაწიფებად. ამასთან დაკავშირებით, პირველ ეტაპზე, კომისიამ აუდიტურ ფირმებს უნდა გაუწიოს დახმარება და პრაქტიკული დახმარების აღმოჩენის მიზნით, აუდიტურ ფირმაში მიაკვლიონ გამოცდილი

პრაქტიკოსი აუდიტორები, რომლებიც ფლობენ შესაბამის ცოდნას და გამოცდილებას, რათა შედგენილ იქნეს ფირმისათვის ხარისხის შიდა კონტროლის პროცედურების პროგრამა (სტანდარტი, წესები);

3. აუდიტორთა საქმიანობაზე შემოსული საინფორმაციო, წინადადებების და განცხადებების შესწავლა, რომელთაც შესაძლებელია, საფუძვლად დაედოს აუდიტორთა მიმართ დისციპლინარული დევნა. ასეთ დოკუმენტად მიიჩნევა: ეკონომიკური სუბიექტის საინფორმაციო და განცხადება აუდიტორის მიერ უხარისხო აუდიტის ჩატარების ან გადაცდომის ფაქტების შესახებ; სასამართლო განჩინება, დადგენილება ან კერძო განჩინება დისციპლინარულ გადაცდომის შესახებ და მიხედვით ან წინასწარი გამოიძიების ორგანოებში შეტყობინება აუდიტორის მიერ ისეთი ქმედების ჩადენის შესახებ, რომელიც შესაძლოა წარმოადგენს დისციპლინარულ გადაცდომას;

4. აუდიტის ხარისხის შემოწმების შედეგად მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება მ.შ. დისციპლინარული გადაცდომის ჩადენაში აუდიტორის ბრალდების ან უხარისხო აუდიტის ჩატარების ცნობის შემთხვევაში. განიხილოს მისი პასუხისმგებლობის საკითხი, აუდიტორული საქმიანობის დისციპლინის ჩამორთმევის, შეზღუდვის შესახებ. კომისია ვალდებულია აუდიტორის მიმართ სასჯელის სახის შერჩევისას გაითვალისწინოს დისციპლინარული დადგენიების არსი, შინაარსი და სიმძიმე, რომელიც მოჰყოლია ან შეიძლება მოსუყოს, ბრალის ხარისხი, აგრეთვე, აუდიტორის პიროვნება, მისი საქმიანი ან მორალური რეპუტაცია. ამასთან ერთად, დღეს, როდესაც ქვეყანაში ჯერ კიდევ ჩამოყალიბების პროცესშია აუდიტორული საქმიანობა, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ამ პროცესის ავტორიტეტის დაცვას და თუ დადგენილი იქნება, რომ აუდიტორი ღაზავს დირსებას, რაც იწვევს აუდიტორული საქმიანობის დისკრედიტაციას, აკინჩებს აუდიტორულ საქმიანობისადმი ნდობას და პატივისცემას, წარმოშობს საფუძვლიან ეჭვს აუდიტორის თანამდებობისათვის შესაფერისობაზე ან კიდევ იგი აუდიტორული სუბიექტის მიმართ არაკორექტულია, არ იცავს კანონით გათვალისწინებულ წესებს, ასეთ ფაქტებზე კომისიამ მკაცრად უნდა იმსჯელოს და შესაფერისი გადაწყვეტილება მიიღოს;

5. კომისია მოქმედი მასალების განხილვას განსაკუთრებული გულისყურით უნდა მოუკიდოს, რათა გამოირიცხოს აუდიტის ხარისხის შემოწმების შედეგებზე დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილებების მიღება, რადგან არამართებული გადაწყვეტილების მიღება შეიძლება გამოიწვიოს როგორც აუდიტორის, ასევე მთლიანად აუდიტორული საქმიანობის დისკრედიტაცია და რეპუტაციის შელახვა. იმ შემთხვევაში, თუ კომისია მივა დასკვნაზე, რომ აუდიტორის გადაცდომა ან უნებლიე შეცდომა მცირე მნიშვნელობისაა, ბრალეულობის უმნიშვნელო ხარისხისა და გაითვალისწინებს აუდიტორის რეპუტაციას, წარსულ საქმიანობას და სხვა შემამსუბუქებელ ფაქტებს. ასეთ შემთხვევაში კომისიას შეუძლია მიზანშეწონილად ჩათვალოს აუდიტორსე დისციპლინარული დისციპლინის დაკისრება და საქმარისად მიიჩნიოს მის მიმართ დისციპლინარული ზემოქმედების სხვა უფრო მსუბუქი ღონისძიებების განხორციელება.

„ეთიკის კოდექსის დაცვისა და აუდიტის ხარისხის კონტროლის კომისია“ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან იქმნება საზოგადოებრივ საწყისებზე. კომისიის წევრთა რაოდენობა განისაზღვრება 9 კაცის შემადგენლობით და იგი კომპლექტდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს 2 (მ.შ. საბჭოს მდივანი), პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების - 4, პრაქტიკოსი აუდიტორების - 2 და სამეცნიერო წრების 1 წარმომადგენლისაგან (ეს არის პირველი ცდა, სახელმწიფოს მიერ პროფესიონალების მკონტროლებელ ორგანოში მიზიდვისა). კომისიის წევრობის კანდიდატების შერჩევის კრიტერიუმებს წარმოადგენს სათანადო პროფესიონალიზმი, კვალიფიკაცია და კომპეტენცია დაკისრებული მოვალეობის შესასრულებლად. კომისიის თავმჯდომარეს ირჩევენ კომისიის წევრების სამი წლის ვადით. თავმჯდომარეს უფლება აქვს გადადგოს თანამდებობიდან, მაგრამ შეასრულოს კომისიის წევრის ფუნქცია დარჩენილ ვადებში. თავმჯდომარე უფლებამოსილია დროებით არყოფნის შემთხვევაში კომისიის რომელიმე წევრს დაკისროს თავმჯდომარის მოვალეობის შესრულება. კომისიის წევრთა შორეულად ხდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ წარმოდგენილი კანდიდატურებიდან 3 წლის ვადით, რომელსაც კომისიის სამოქმედო დებულებასთან ერთად ამტკიცებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია. კომისიის თავმჯდომარის, მდივნისა და წევრების მოვალეობაა:

თავმჯდომარე - უზრუნველყოფს იმ ამოცანების შესრულებას, რომლებიც დამტკიცებული დებულების შესაბამისად კომისიას ეკისრება და ორგანიზებას უკეთებს მის საქმიანობას; შემოუშავებს კომისიის საქმიანობის გეგმებს და წარუდგენს კომისიას დასამტკიცებლად. იმგვარად წარმართავს კომისიის მუშაობას და ხარისხის კონტროლის შემოწმების პროცესებს, რომ იგი ყველა აუდიტორი ფორმისათვის (აუდიტორებისათვის) მისაღები იყოს და გავლენა არ იქონიოს მათ იმიჯზე, დამოუკიდებლობასა და ინფორმაციის კონფიდენციალობასზე;

მდივანი - ორგანიზებას უკეთებს კომისიის სხდომების ჩატარებას, უზრუნველყოფს შემოწმების მასალების, სხდომის ოქმების და კომისიის სხვა დოკუმენტაციის წარმოებას, გაფორმებასა და შენახვას;

კომისიის წევრები - რეგულარულად დებულობენ აქტიურ მონაწილეობას კომისიის სხდომებში. საჭიროების შემთხვევაში კომისიის გადაწყვეტილებით შეიძლება დაეკისროთ როგორც ხარისხის კონტროლის განხორციელება, ასევე აუდიტორი ფორმების (ინდივიდუალური აუდიტორების) საქმიანობაზე, როგორც კერძო პირთა, ისე სახელმწიფო ორგანოებიდან შემოსული საჩივრების, წინადადებების, განცხადებების შესწავლა, რომელიც შესაძლებელია საფუძვლად დაედოს აუდიტორული ფორმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მიმართ დისციპლინარულ ღვენას. კომისიის გადაწყვეტილებით ან/და პირადი ინიციატივით შემოუშავებს აუდიტორთა პროფესიული საქმიანობის ხარისხის ამაღლების ღონისძიებებს და რეკომენდაციებს.

ხარისხის კონტროლის განხორციელებულ პირებს ირჩევენ და ამტკიცებს კომისია. ხარისხის შემოწმების ფუნქციის შესრულება შემმოწმებლისათვის წარმოადგენს აუდიტორის პროფესიის სასარგებლო, საზოგადოებრივ საწყისებზე შესრულებულ სამუშაოს. შემოწმებელი მოქმედებს კომისიის მიერ მინიჭებული წერილობითი უფლებამოსილებისა და გეგმის ფარგლებში, იგი ანგარიშვალდებულია კომისიის წინაშე. ასეთ პირებად შეიძლება დაინიშნოს ატესტირებული აუდიტორები, რომლებსაც დამოუკიდებლად ან/და აუდიტორ ფორმებში მუშაობის პრაქტიკული გამოცდილება გააჩნიათ. ასევე ეს პირები უნდა ფლობდნენ თანამედროვე პროფესიონალისათვის დასაბამიან თვალსაზრისით უკეთესი სტანდარტების ცოდნას, რათა უზრუნველყონ კომპეტენტური შემოწმება. ამასთანავე, კომისიას უფლება აქვს, საჭიროების შემთხვევაში სპეციფიური საკითხების შემოწმებაში ჩართოს კერძო სამართლის სუბიექტის სხვადასხვა სპეციალისტი. შემოწმება ტარდება იმ კონფიდენციალური ინფორმაციის დაცვის მოთხოვნების უპირობო შესრულებით, რომელიც ცნობილი გახდა ამ შემოწმების ჩატარებისას. შემოწმების პროცედურების და სამუშაოს განხორციელების ეადები და მოცულობა წინასწარ უთანხმდება იმ აუდიტორი ფორმის (ინდივიდუალურ აუდიტორს) ხელმძღვანელობას, სადაც ამ პროცედურების განხორციელება იგეგმება (გარდა კერძო პირთა და სახელმწიფო ორგანოებიდან შემოსული საჩივრების შემოწმებისა). შემოწმების დამთავრების შემდეგ შემმოწმებელი კომისიას წარუდგენს ანგარიშს შემოწმების შედეგებზე ანგარიშში ნათლად და გასაგებად უნდა იყოს წარმოდგენილი შემოწმების პროცესში გამოვლენილი დარღვევები და სხვა სახის ნაკლოვანებები, დასკვნები შემოწმების საგნის ცალკეულ ასპექტებზე, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს დასაბუთებული გარანტია იმისა, რომ კომისია შეძლებს ხარისხის გაუმჯობესების სათანადო ღონისძიებებისა და რეკომენდაციების შემოშავებას ან საჭიროების შემთხვევაში, ობიექტური დისციპლინარული ზომების გატარებას;

კომისიის მუშაობის რეგლამენტი ძირითადად მოიცავს იმ მოთხოვნების რეალიზაციას, რაც IFAC-ის „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა, დადგენილება საბჭოს პოლიტიკის შესახებ“ და ასს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლით“ არის გათვალისწინებული. ამ მიზნის მისაღწევად, პირველ რიგში, შეიძლება, დოკუმენტურად აფორმებს და ახორციელებს კომისიის შემოწმების პროგრამას, სადაც კონკრეტულად არის ჩამოყალიბებული პროცედურები და ხარისხის დონის შეფასების სისტემა, შემოწმების გეგმები და განრიგი. აღნიშნული სამუშაო პროგრამა მტკიცდება კომისიის მიერ წლის დასაწყისში. ამ პროგრამის განხორციელება გარდა კომისიის მიერ შიდა პროცედურების განხორციელებისა, იგეგმება ორი სხვა მიმართულებითაც: პირველი, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს შიდა საფორმო კონტროლის შემოწმება და მეორე, აუდიტორის მიერ გაწეული პროფესიული მომსახურების ხარისხის შემოწმება, რომელიც ტესტირებისა და პირადი ვიზიტების გზით ხორციელდება; გარდა ამისა, ითვა-

ლისწინებს კომისიაში შემოსული კერძო პირთა ან/და ეკონომიკური სუბიექტების ან/და სახელმწიფო ორგანოებიდან შემოსული საჩივრების შემოწმებას. კომისია თავისი მუშაობის პროცესში აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის სრულყოფის მიზნით სამუშაო პროგრამაში ითვალისწინებს, რომ:

- ხარისხის შემოწმება დაავალდოს ისეთ პირებს, რომლებსაც გააჩნიათ მოცემული კონკრეტული ვითარების შესაბამისი ტექნიკური მომზადება, პრაქტიკული უნარ-ჩვევები;

- მიღებულ იქნეს ზედამხედველობის დამატებითი პროცედურები, რაც უზრუნველყოფს იმის დამატებით გარანტიას, რომ ხარისხის შემოწმება დამოუკიდებლად და ობიექტურად იქნა ჩატარებული;

- იმ სფეროებისა და კონკრეტული სიტუაციების დასადგენად, რომლებიც საჭიროებენ კონსულტაციებს ან სხვა როული და არაორდინალური საკითხების გარკვევას, მოიწვიენ სპეციალური მომზადების სპეციალისტებს;

- შემოწმებული იქნება ხარისხის შესამოწმებელი პროგრამები, რომელიც შეჯამებს დაინერგა თუ არა პრაქტიკოსი აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მიერ ხარისხის კონტროლის შესაფერისი პოლიტიკა და პროცედურები, იცავენ თუ არა მათ;

- მოახდენს იმ უთანხმოებების ან ინტერესთა კონფლიქტის შედეგად წამოჭრილი საკითხების გადაჭრას, რომელიც შეიძლება წარმოიშვას შემოწმებელსა, მომწმველ პერსონალსა ან ხელმძღვანელებს შორის;

- შემოწმების შედეგებზე შეიმუშავეს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული ხარისხის ამოღების ღონისძიებებს (განსაკუთრებით იმ აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მიმართ, რომლებსაც ესაჭიროებათ დახმარება პროფესიული ვალდებულებების სათანადო ხარისხის უზრუნველყოფის საქმეში);

- შეიმუშავეს უწყვეტი პროფესიული განათლებისა და მომზადების პროგრამებს, მათ შორის, ისეთი პროგრამებისა, რომლებიც სპეციალურად მიმართულია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების დანერგვისაკენ;

- მიადვილოს იმას, რომ ხარისხის კონტროლისა და სხვა სახის შემოწმების პროცედურები შესაძლებლობის ფარგლებში, ისე ჩატარდეს, რომ შესამოწმებელი სუბიექტის მხრიდან გამოიწვიოს სრული თანამშრომლობა;

- დანერგოს ისეთი პროცედურები, რომ შემოწმებლის მიერ შემოწმების შედეგების ანგარიშგება წარმოდგენილი იქნეს ისე, რომ შესაძლებელი გახდეს შემოწმების შედეგების რეალური შეფასება;

- გულდასმით, მიუკერძოებლად იქნება განხილული შემოწმების შედეგები და მიღებული იქნება კანონმდებლობით განსაზღვრული ღონისძიებები.

ეს არის ის ძირითადი პრინციპები, რაც უნდა განახორციელოს „ეთიკის კოდექსის დაცვისა და აუდიტის ხარისხის შემოწმებელმა კომისიამ“ თავის საქმიანობაში, მაგრამ მხედველობაშია მისაღები ისიც, რომ შეუძლებელია კომისიამ წინასწარ განსაზღვროს ყველა ის ღონისძიება, რომელიც აუდიტორებმა და აუდიტორმა ფირმებმა უნდა განახორციელონ ხარისხის ეფექტური კონტროლის სტანდარტებისა და ხარისხის პროგრამების შესაქმნელად. პრაქტიკული საქმიანობის პერიოდში გათვალისწინებული უნდა იქნეს არსებული რეგომარეობა და საჭიროების შემთხვევაში შემოწმებელ იქნეს ახალი პროგრამები ან მოხდეს კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მოდიფიკაცია, ჩატარებული შემოწმების შედეგებისა და სხვა პრობლემური საკითხების გათვალისწინებით.

ერთ-ერთი ასეთი საკითხთაგანია მარეგულირებელი ორგანიზაციის გადაწყვეტილებების დამოუკიდებლობა. კომისიამ აუცილებელია შეიმუშაოს პროცედურები დისკრიმინარული ზომების გატარებაზე იმ აუდიტური ფირმების (აუდიტორების) მიმართ, რომლებიც უარს აცხადებენ ტესტირებაზე, არ თანამშრომლობენ შემოწმებელთან მისი ეთიკის დროს, არ ითვალისწინებენ შემოწმებლის შენიშვნებსა და კომისიის რეკომენდაციებს ხარისხის გასაუმჯობესებლად, მუშაობაში აქვთ ისეთი სერიოზული ნაკლოვანებები, რომელთა გამოსწორება შეუძლებელია საგანმანათლებლო ან გამაუმჯობესებელი ღონისძიებების გატარებლად და არ წარუდგინენ დადებით ვადებში წლიურ სტატისტიკურ ანგარიშს გაწვეული საქმიანობის შესახებ. ასეთ შემთხვევებში კომისია ვალდებულია მოამზადოს და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოდექსის წარუდგინოს წინადადებები ამ ქმედებათა დამშვები აუდიტური ფირმების და ინდივიდუალური აუდიტორების მიმართ დისკრიმინარული ზომების გასატარებლად.

ეკონომიკური სუბიექტები, კერძო ინვესტორებისაგან განსხვავებით, რომელსაც ბაზარზე სერიოზული ადგილი უკავია, ანდა ასეთი ადგილის დაკავება აქვს განსასწავლელი, როგორც წესი, აუდიტის ჩასატარებლად მაღალი მანევრებლობის მქონე აუდიტორულ ფირმებს (აუდიტორებს) ირჩევენ, რათა პირდაპირ ინვესტორს მის მიერ განხორციელებული აუდიტორული დასკვნა უჩვენონ და ამით წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა გაამყარონ. ხშირად ინვესტორები ასეთი აუდიტორული ფირმების (აუდიტორების) შესარჩევად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ ამ საკითხზე მომსახურებულ და პრესაში გამოქვეყნებულ მასალებს (ცხრილებს) იყენებენ, რომელიც ეფუძნება ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების წლიური ანგარიშების ჩვენი ასრით, ასეთი მეთოდით აუდიტორულ ბაზარზე დომინირებული აუდიტორული ფირმების შეფასება მიუღებელია, რადგან იგი პრაქტიკულად, მხოლოდ სტატისტიკური წლიური მანუშებლების მონაცემების (რაც ზოგ შემთხვევაში არასუსტია) ანალიზით შემოიფარგლება. ეს კი ნათელი მაგალითია არასახელმწიფოებრივი მიდგომისა იმ პოლიტიკის მიმართ, რომლის ძირითადი მიზანია აუდიტორული ბაზარი შესწავლული იქნეს დომინირებული (მონოპოლიური) ნაკლებად პროფესიონალური აუდიტორული ფირმებისაგან, რითაც თავიდან იქნეს აცილებული აუდიტორული ბაზრის არაკეთილსინდისიერი აუდიტორული ფირმების (აუდიტორების) მიერ უკანონო მონოპოლიზაციის შემთხვევები. ჩვენი აზრით, ეს პროცესი სასურველი ფართო ენებისათვის (თეთრ აუდიტორებისათვისაც კი) გამჭვირვალე და უტყუარი უნდა იყოს. ასეთ ვითარებაში, ამ საკითხის კოორდინირება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული აუდიტის ხარისხისა და ეთიკის დაცვის კომისიის პრეროგატივა უნდა გახდეს, რომელმაც საბჭოს შესაბამის განყოფილებასთან ერთად უნდა დააჯამოს ფირმების (აუდიტორების) მიერ წარმოდგენილი წლიური სტატისტიკური ანგარიშგების მონაცემები (სატიტორების შემთხვევაში გადაამოწმოს ადგილზე ან საგადასახადო დოკუმენტებში). ამასთან ერთად, გაითვალისწინოს ჩატარებული ხარისხის შემოწმების შედეგები, მხედველობაში მიიღოს სახელმწიფო და არასამთავრობო ორგანიზებისა და დამკვეთების მიერ საბჭოში შემოსული შენიშვნები და წინადადებები, რის შემდეგ შეჯამებული მასალები წარუდგინოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას დასამტკიცებლად და შემდგომში სათანადო ინფორმაცია გამოაქვეყნოს პრესაში.

როგორც აუდიტის მსოფლიო პრაქტიკის უკანასკნელი წლების მონაცემები ცხადყოფენ, აუდიტორული მომსახურების ხარისხის დღევანდელი მდგომარეობა, ხშირ შემთხვევაში, არ ასახეობს ასს დადგენილ მოთხოვნებს, ეს კი ძირითადად, გამოწვეულია იმ გარემოებით, რომ როგორც ფინანსურმა აღრიცხვამ, ისე აუდიტორულმა მომსახურებამ ფეხი ვერ აუწყო დღევანდელი ეკონომიკის კონცეფციის მოთხოვნებს და სოკიური ფინანსური ორგანიზებისა და საერთაშორისო აუდიტორული ორგანიზაციების ასრით, იგი მოითხოვს უფრო ძირეული ღონისძიებების გატარებას. ასეთი კატეგორიული შეფასება კი განაპირობა შემდეგმა:¹

ბოლო წლებში მსოფლიო ფინანსურ სამყაროში მიმდინარე მოვლენებმა და შედეგებმა, რომელიც „კორპორაციის კრიზისებით“ არის ცნობილი, გამოიწვია ქვეყნების მთავრობების, საერთაშორისო ფინანსური და აუდიტის მარეგულირებელი ორგანიზების შემოქმედება. 1995-1999 წლებში დიდ ბრიტანეთში დაწესებულმა „კორპორაციის კრიზისების“ ტალღამ, ხოლო 2001 წლის ბოლოს კი აშშ-ში მთელი სიკვდილით იჩინა თავი ამ მოვლენებმა, კერძოდ, აქციებზე ფასების კატასტროფული დაწვეით გაკატრდნენ მსხვილი კორპორაციები, მათ შორის: Enron Corp, Merck & Co, Xerox Corp, Adelphia Communications, Worldcom Inc, General Electric, Waste Management, Cendant და სხვ.

მიუხედავად იმისა, რომ კრიზისი, ერთი შეხედვით, წმინდა ბუღალტრული ხასიათისა იყო, მან თანაბრად მოიცვა აუდიტორული მომსახურების არსებული პრაქტიკა. როგორც დადგინდა, ამ პროცესების დროულად აღსაკვეთად აუდიტორი და საკონსულტაციო მომსახურების ცნობილმა ფირმამ Arthur Anderson-მა თაღლითობისა და შეცდომების გამოსაფენად არა თუ გაატარა ასს გათვალისწინებული ღონისძიებები, პირიქით, აღნიშნული ფაქტების მიჩქარებას ხელიც კი შეუწყო. ეს ის აუდიტური ფირმაა, რომელიც თავისი არსე-

¹ მონაცემები ყურდნობა ტურნალ „ბუღალტრულ აღრიცხვაში“ (2002 წ.) გამოქვეყნებულ მიმოხილვას „როცა ურემი გაღატარდება“.

ბობის 90 წელს ითელის და როგორც თვითონ აცხადებდა და ამაყობდა კოდეც, მისი ტრადიციული მოდელი ორიენტირებული იყო შეცდომების აღმოცენებაზე და არა შეცდომების საგან თავის დასაღწევად. როგორც შემდგომ დადგინდა, ასეთი „ტრიუკების“ განხორციელებაში ტრანსნაციონალურ კომპანიებს დიდი ხანია ნებისთ თუ უნებლიედ ეხმარებოდნენ აუდიტორი ფირმები (მ.შ. „დოიხ ხუთევილი“).

აღნიშნული ფაქტების გამოყენების შემდეგ, ადეკვატური საპასუხო რეაქცია მოსყვა თითქმის ყველა ქვეყნის კანონმდებლობაში, რაც ძირითადად, როგორც აუდიტორთა, ისე ეკონომიკური სუბიექტების მიმართ ასეთი ქმედებისათვის პასუხისმგებლობის გამაჯკრებით გამოიხატა, მ.შ. აღსანიშნავია აშშ-ის მიერ მიღებული ე.წ. „სერბენ-ოქსოლისი“ კანონი, რომელმაც უმკაცრესად მოითხოვა ყველა არსებულ და/ან შესაძლო დანაშაულზე ოპერატიული რეაგირება. კანონის დამრღვევებს ემუქრებათ 5 წლამდე აშშ დოლარამდე პერსონალური პასუხისმგებლობით დაწვეული 20 წლით თავისუფლების აღკვეთით დამთავრებული. ეს კანონი სამეურნეო და ადრიცხვა-ანგარიშგების პროცესებზე მეთვალყურეობის გაძლიერების მიზნით სამეთვალყურეო საბჭოებთან აუდიტორული კომიტეტების შექმნასაც ითვალისწინებს. ეს რაც შეეხება საკანონმდებლო ცვლილებებს კორპორაციული მართვის სფეროში, მაგრამ ცვლილებები მოხდა მარგუელირებული ორგანოს ინსტიტუციონალურ სფეროში. შეიქმნა „საზოგადოებრივი ანგარიშგების საბჭო“, რომელიც 70 პროფესიონალთა დაკომპლექტდა და დაიწყო უმკაცრესი წნეხის ქვეშ გაატაროს ყველა ანგარიშვალდებული საწარმოს ანგარიშგებისა და რაც მთავარია, მათზე გაცემული აუდიტორული დასკვნა. საბჭოს ხელმძღვანელობა უფლებამოსილია უმკაცრესი რეაქცია მოახდინოს ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტორულ შეცდომებზე.

მთელ მსოფლიოში აუდიტორები დაინტერესებული არიან იმით, რომ მათი მომსახურების მომხმარებლები ინფორმირებულნი იყვნენ, რომ მათ მიერ განხორციელებული სამუშაო სრულდება ეთიკის მოთხოვნების, ხარისხის მოთხოვნების შესაბამისად და უსრუნველყოფილია მაღალი პროფესიონალური ხარისხით. ამის მიღწევა კი შეიძლება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ დაცული იქნება ასს და ის მოთხოვნები, რაც გათვალისწინებულია IFAC-ის ხარისხის კონტროლის უსრუნველყოფის სხვადასხვა მითითებებში. უდავლოა, რომ აუდიტორები ნდობით მხოლოდ იმ შემთხვევაში სარგებლობენ, თუ აუდიტორული მომსახურება წარმოდგენილი იქნება იმ დონეზე, რომელიც დაამტკიცებს, რომ საზოგადოებრივი ნდობა საფუძვლიანია.

ამ მდგომარეობიდან გამომდინარე, კომისიამ მუშაობისას უნდა გაითვალისწინოს ერთი მეტად მნიშვნელოვანი ფაქტი, კერძოდ, არსებულ პრაქტიკაზე დაყრდნობით, აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის როგორც დანერგვა, ისე ამ პროცედურებზე კონტროლის განხორციელება საკმაოდ შრომატევადი, ხანგრძლივი პროცესია. ამის გამო, ამ პროცედურების დანერგვა ერთი ხელის მოსმით ან დეკლარაციის წესით ყოველდღე დაუშვებელია. იგი რთობივს აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის ძირითადი პრინციპების ეტაპობრივად დანერგვას. პირველ ეტაპზე უნდა განხორციელდეს ამ საკითხზე მიღებული აუდიტორული სტანდარტების (ან წესების) უმთავრესი მოთხოვნების პრაქტიკაში დანერგვა და შესაფერისი შიდა საფარშო სტანდარტების, მეთოდების შემუშავება, მისი დაყვანა განხორციელებამდე. საჭიროების შემთხვევაში ეთიკის კოდექსის დაცვისა და აუდიტის ხარისხის შემმოწმებელი კომისიის მიერ ამ მიზნით უნდა განხორციელდეს აქტიური მხარდაჭერა, უნდა მომზადდეს პრაქტიკული დებულებები, სათანადო ახსნა-განმარტებები, კონსულტაციები, ფირმებში ვიზიტით გაწევის პრაქტიკული დახმარებები, რათა ხელი შეეწყოს უკვე ამოცობივებული საუკეთესო პრაქტიკის დანერგვას. მას შემდეგ, რაც აუდიტორები (აუდიტორი ფირმები) სტანდარტების შესაბამისად მუშაობის ძირითად მეთოდებს ათთვისებენ, შესაძლებელი იქნება საეალდებული გახდეს მათზე ხარისხის კონტროლის განხორციელება, როგორც თვით აუდიტორი ფირმის, ისე ამ ფუნქციების უფლებამოსილი უწყების მიერ მათ მიერ შემუშავებული შემოწმების მეთოდის საფუძველზე.

აუდიტორებისა და აუდიტორი ფირმის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისა და მისი სამიედრობის ამაღლების მიზნით, მსგავსი მოსახრება გამოთქმული ეურალი აბუღალტრულ აღრიცხვაში, კერძოდ, სტატის ავტორის მიანია, რომ „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი განხორციელდება ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი საბჭოსა და პროფესიული

ორგანიზაციების მიერ ერთობლივად შექმნილი სტანდარტებისა და დებულებების მოხვედრით. ხარისხის კონტროლი თავდაპირველად განხორციელდება ნებაყოფლობით საფუძველზე და 2-3 წლის შემდეგ საეკონომიკურ გარემოში გახდება. ყველა აუდიტორ კომპანიას, რომელიც გაივლის ხარისხის კონტროლის პროცედურებს (ყოველწლიური შემდგომი შემოწმებით), მიენიჭება „ა“ კატეგორია და მარგუელირებული საბჭოსა და პროფესიული ორგანიზაციების მიერ გააწვეთო მაქსიმალური მხარდაჭერა“!

სასოგადოება მნიშვნელოვან როლს აკისრებს აუდიტორების კომპეტენტურ ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების, ფინანსური მენეჯმენტის შემოწმების შედეგად მიღებულ დასკვნებს ამის გამო, თუ როგორ სრულდება ეს პროცედურები, ხარისხიანობის თვალსაზრისით დიდ მნიშვნელობას იძენს; ყველაფერი ეს კი განაპირობებს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელებასე დიდ პასუხისმგებლობას, როგორც ამ კონტროლის განმახორციელებელი პირებისაგან, ისე აუდიტორი ფირმების ხელმძღვანელებისა და ინდივიდუალური აუდიტორებისაგან.

აუდიტორულ მომსახურებაზე სახალხოების შორშირება

საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ეკონომიკური სუბიექტი ვალდებულია გამოაქვეყნოს წლიური ანგარიშგება, ბუღალტრული ბალანსი, მოგებისა და ზარალის შესახებ ანგარიში, ხოლო გამოსაკვეყნებელი ფინანსური მაჩვენებლების უზუსტობის დასადასტურებლად ისინი იწვევან პროფესიონალ აუდიტორებს (აუდიტორ ფირმებს), რომლებიც ქონებრივი ინტერესებით არ არიან დაკავშირებული ფინანსურ სუბიექტთან ან მის მონაწილეებთან. აღნიშნული საკმარისობის განხორციელებისათვის აუდიტორებს (აუდიტორ ფირმებს) ეძლევათ სათანადო გასაძრჯელო, რომლის ფასის ფორმირება ერთი შეხვედრით ტექნიკურია, მაგრამ სინამდვილეში კონკრეტული მნიშვნელობისაა, რადგან იგი აუდიტორული საქმიანობის პროცესის ერთ-ერთ საპასუხისმგებლო ეტაპს წარმოადგენს და რამდენად სწორად იქნება ფორმირებული და დასაბუთებული ფასი, ამაზე ბევრად არის დამოკიდებული აუდიტორული ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) წარმატებული საქმიანობა.

აუდიტორი (აუდიტორი ფირმა), რომელმაც უნდა განახორციელოს ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტორული მომსახურება, იღებს პასუხისმგებლობას, რომ კეთილსინდისიერად და ობიექტურად შეასრულებს ვალდებულებებს, რაც გარეგნობის წერილით (ან ხელშეკრულებით) არის განსაზღვრული. აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელები დაინტერესებულნი არიან, რომ ჩატარებული აუდიტის შედეგებით მიღებული ინფორმაცია იყოს უზუსტური და საპროფიტოანი, რომელიც თავისი შინაარსით და სტრუქტურით შეესაბამება ასს და ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს, აუდიტორული მომსახურების მაღალ პროფესიულ ხარისხს. ამასთანავე, დამკვეთი არ გამოირიცხავს, რომ აუდიტორი გამოავლენს იმ მიზეზებს, რომელიც დამკვეთის პოტენციური შესაძლებლობების რეალიზაციას უშლის ხელს და გამოემუშავეს იქნება რეკომენდაციები აღმოჩენილი შეცდომების აღმოსაფხვრელად ანუ დამკვეთი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა, როგორც საკუთრების ურთიერთობათა დაცვის ინსტრუმენტმა შეაფასოს ყველა მიმდინარე პროცესი მოქმედი კანონმდებლობის თვალთახედვით და გამოხატოს დამოუკიდებელი და დასაბუთებული აზრი. გაწეული მომსახურებისათვის აუდიტორს (აუდიტორ ფირმას) ერგება გარკვეული გასაძრჯელო პორარისის სახით, რომლის ოდენობა უსუსტად უნდა შეესაბამებოდეს პროფესიონალური მომსახურების საფასურს, რომელიც გაწეული იქნა აუდიტორული ორგანიზაციისათვის (სწორედ ეს კომპროციული საფუძველი წარმოადგენს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისაგან აუდიტის გამიჯვნის ნიშან-თვისებას).

დამკვეთს კარგად უნდა ესმინდეს, რომ მართალია იგი ქირაობს აუდიტორს, მაგრამ აუდიტორსაც აქვს საკუთარი ინტერესები, რომელსაც დაიცავს, ამიტომ შესაძლებელია, მან არ შეასრულოს დამკვეთის ყველა მოთხოვნა, ხოლო აუდიტორმა (აუდიტორმა ფირმამ) საშუაოს ღირებულების შეფასებისას არამარტო მატერიალური მოსაზრებებით უნდა იხელმძღვანელოს, არამედ ანგარიში უნდა გაუწიოს პირად პასუხისმგებლობას და

¹ ეურანდი „ბუღალტრული აღრიცხვა“ №7 2004 წ. ს. ხარატიშვილი „ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროს განვითარება საქართველოში“ გვ.17

დამკვეთის როგორც რეპუტაციას, ისე მისი საქმიანობის რენტაბელობის დონეს. ამასთან ერთად, დამკვეთმა არ უნდა შესთავაზოს აუდიტორს დაბალი ანაზღაურება, მითუმეტეს, თუ იგი მაღალი დონის პროფესიონალია.

როგორც აუდიტის დღევანდელი პრაქტიკა (ახადყოფს, ხშირ შემთხვევაში ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელები აუდიტორული მომსახურების შეფასებისას ყურადღებას აქცევენ არა შესრულებული სამუშაოს ხარისხს, არამედ ამ მომსახურებისათვის ანაზღაურების თანხის ოდენობას და ცდილობენ, რომ ასეთი მომსახურება რაც შეიძლება მცირე დანახარავებით იქნეს განხორციელებული და არ ითვალისწინებენ, რომ იაფი აუდიტორული მომსახურება მათ საბოლოოდ უფრო ძვირი დაიჯდებათ. სარგებლობენ რა ეკონომიკური სუბიექტის სოციალური ხელმძღვანელის ასეთი მიდგომით, ე.წ. „შავი აუდიტორები“ მინიმალურ ფასად, მაგრამ სწრაფად და დიდი ძალისხმევით გარეშე „ადასტურებენ“ ფინანსური ანგარიშგების დამაჯერებლობას, რის გამოც პროფესიონალი „ჯიურტი“ აუდიტორები თმობენ პოზიციებს და მათ ადგილს იკაებენ „საქმიანი“, „მომსახურებელი“, „უნებრები“ აუდიტორები, რომლებიც დაბლა სწევენ პროფესიონალი აუდიტორის პრესტიჟს და წინ აყენებენ მატერიალურ კეთილდღეობას. აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე ასეთი არაჯანსაღი კონკურენციის განვითარებამ, ბიზნესმენებს შორის დაამკვიდრა სუბიექტური მიდგომა, როგორც აუდიტორის არჩევაში, ასევე მისდამი დამოკიდებულებაში. სწორედ ამან განაპირობა, რომ მეწარმესა და აუდიტორს შორის სიტუაციის ოდნავ გართულებაც კი საკმარისია, რომ მეწარმემ აუდიტორს შესთავაზოს ხელშეკრულების შეწყვეტა ან გაუქმება, რადგან მეწარმეში იცის, მიუხედავად აუდიტორული მომსახურებისათვის დაბალი ანაზღაურებისა, ასეთივე „მცოდნე“ აუდიტორს უფრო დაბალი ანაზღაურებით ან იმავე ანაზღაურებით ყოველთვის დაიქირავენ, რაც შეეხება პროფესიონალიზმს, იგი მას არ აწუხებს, მიუხედავად იმისა, რომ ცოტა ხანში არასწორი საბიუჯეტო ანგარიშსწორება ბუქმურანგით დაუბრუნდება ჯარიმების სახით, თუმცა იგი ხშირ შემთხვევაში გაცილებით ადვილად ურიგდება ჯარიმების გადახდას, ვიდრე მაღალი კვალიფიკაციის აუდიტორისათვის მოკლადღებულ ანაზღაურების გაცემას.

ამჟამად აუდიტორული ფირმების ერთი ნაწილი ბაზარზე თავისი პოზიციების განმტკიცების გზით წაიდა, თავისი ქმედებები მიმართეს აუდიტის მეთოდოლოგიის და ტექნოლოგიის პროცესების განვითარებაზე, აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებაზე. ამან გამოიწვია მათი ბიზნესის ხარჯებით ნაწილის გაზრდა, რის გამოც მათი მომსახურება საკმაოდ მაღალ (უცხოურ ფირმებთან შედარებით კი საგრძნობლად დაბალ) ფასებში ხორციელდება. ამის გამო ისინი ძირითადად მსხვილ ფირმებს ემსახურებიან, რადგან მათ ძალიან სჭირდებათ მაღალი პრესტიჟის მქონე აუდიტორული ფირმების დასჯენა, რომელიც აქციონერებს ხელმძღვანელობის პატიოსნებაში დაარწმუნებს და რაც მთავარია, თვით არიან დანაშაულებული თავისი საქმიანობის შედეგებით და მომსახურე საერსავეტით. მსხვილი ფირმებიდან განსხვავებით, სადაც ხელმძღვანელი და აქციონერი ერთდროულად პირები არიან, ასეთ მომსახურებას პრესტიჟული ფირმებისაგან თავს არიდებენ და კმაყოფილებიან მცირე ფირმების ან ინდივიდუალური აუდიტორების მომსახურებით, რომლებიც დაბალი მონორარით კმაყოფილდებიან.

სანამ აუდიტორი ფირმა აუდიტში მონაწილეობის თაობაზე გადაწყვეტილებას მიიღებდეს, აგრძელებს ინფორმაციას დამკვეთზე, რომელი პროცედურები განისაზღვრება აუდიტორი ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მიერ შემუშავებული მეთოდით და შეიძლება შეიცავდეს გამომკითხვებს, ტესტებს ისეთი მოცულობით, რომ აუდიტის დაწყებამდე შესაძლებელი გახდეს ისეთი მონაცემების წინასწარ მოპოვება, როგორცაა:

- აუდიტის „რეალური დამკვეთი“ (საწარმოს ხელმძღვანელი, მესაკუთრეთა წარმომადგენელი, რომლებიც ჩაიბარებენ ან შეაფასებენ შესრულებულ სამუშაოს);
- დამკვეთის ჭეშმარიტი ინტერესები (ხომ არ არის მისი მიზანი შეიყვანოს შეცდომაში საფინანსო ანგარიშგების მომხმარებელი);
- აუდიტის აუცილებელი მოცულობა, რომელიც უზრუნველყოფს მის მაღალ ხარისხს და სხვა.

აუდიტორს, ისევე როგორც დამკვეთს უნდა აინტერესებდეს, რომ სამუშაოს დაწყებამდე ნათლად განისაზღვროს აუდიტორი მომსახურების საზღვრის გამოანგარიშებისა და ანგარიშსწორების საფუძვლები, რაც დაეხმარება მათ საზღვართან დაკავშირებული გაუგებრობის თავიდან აცილებაში. აუდიტორი და დამკვეთი უნდა შეთანხმდნენ გარიგების

პირობებზე, რაც უნდა გაფორმდეს გარიგების წერილით ან კონტრაქტის (ხელშეკრულების) სახით, სადაც უნდა დაფიქსირდეს ანაზღაურებისა და ნებისმიერი ფულადი შეთანხმების საფუძველი. ასს №210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“ დანართის სახით ერთ-ერთს „აუდიტორული გარიგების წყრილის ნიმუში“, სადაც რეკომენდირებულია, რომ გარიგების წერილში შეტანილ იქნეს შესასრულებელი აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურებასთან დაკავშირებით შემდეგი სახის ჩანაწერი: „*ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშგაქვტურის სახით წარმოგიდგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდება აუდიტში დაკავებულ ცალკეულ პირებს, აგრეთვე იმ ხარჯებზე, რომელსაც გავწევთ*“. აუდიტორული მომსახურების ღირებულების უკეთ განსაზღვრის მიზნით გარიგების წერილში ან ხელშეკრულებაში ცალკე უნდა იქნეს განსაზღვრული აუდიტორულ მომსახურებაზე გასაცემი პონორარის, ხოლო დანახარჯები, როგორცაა სამიწვლინებო, რომელიც უშუალოდ ეხება კონკრეტული დამკვეთის მომსახურებას, ექსპერტიზისათვის გასაწევი ხარჯები აისახოს ცალკე აუცილებელია ამისთანავე, ამავე დოკუმენტში დაწესდეს ანგარიშსწორების წესი, რადგან ხშირ შემთხვევაში შეიძლება აუცილებელი ან მიზანშეწონილი იყოს პონორარის წინასწარი ან ეტაპობრივი ანაზღაურება.

IFAC-ის მიერ 1998 წლის ივლისში გამოცემულ „პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსში“, რომელიც პროფესიონალური აუდიტორული მომსახურების საზღაურის ოდენობის განსაზღვრას ეხება (ასს ტ II გვ. 627), გათვალისწინებულია შემდეგი ფაქტორები:

- ა) ცოდნა და კვალიფიკაცია, რომელიც მოეთხოვება კონკრეტული ტიპის მომსახურებისათვის;
- ბ) იმ პირების მომსახურებისა და გამოცდილების დონე, რომელთა მონაწილეობა სავალდებულოა პროფესიული მომსახურების გაწევისათვის;
- გ) დრო, რომელიც დახარჯა თითოეულმა პიროვნებამ დაკისრებული სამუშაოს შესრულებაზე;
- დ) მასშტაბის მნიშვნელობის დონე, რომელიც უკავშირდება კონკრეტული სამუშაოს შესრულებას.¹

ამ მოთხოვნათა გათვალისწინებით, აუდიტორული მომსახურების საზღაურის განაკვეთის დაწესების შემდეგ, აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ შეთავაზებული ანაზღაურების შედეგად არ გაუარესდება მის მიერ შესრულებული სამუშაოს ხარისხი და სამუშაო პროცესი წარმართება ასს და ხარისხის კონტროლის პროცედურების დაცვით, ხოლო დამკვეთს მიეწოდება მართებული ინფორმაცია იმ საფუძვლების შესახებ, რის მიხედვითაც განისაზღვრა საზღაურის ოდენობა.

ACCA-ს აუდიტორის პროფესიული ეთიკისა და ქცევის კოდექსში, აუდიტორის მომსახურების ანაზღაურებასთან დაკავშირებით აღნიშნულია, რომ აუდიტორს:

- ა) უფლება აქვს მომსახურებისათვის ისეთი საფასური მოითხოვოს, როგორსაც საჭიროდ ჩათვლის. რეკომენდირებულია, რომ ანაზღაურების საკითხი შეთანხმებული იყოს აუდიტორული გარიგების წერილში;
- ბ) თუ საფასურის ოდენობა წინასწარ არ არის შეთანხმებული დამკვეთთან, მაშინ აუდიტორებმა გაწეული მომსახურების ანაზღაურების თანხა უნდა განსაზღვრონ დახარჯულ სამუშაო დროზე დაყრდნობით, აუდიტში მონაწილე პერსონალის სტაჟის, აუდიტორული ფირმის დანახარჯების სტრუქტურისა და ა.შ. გათვალისწინებით;
- გ) უფლება აქვს სხვა აუდიტორთან შედარებით დამკვეთს დაბალი საფასური შესთავაზოს იმ პირობით, რომ შეცდომაში არ შეყვანს დამკვეთს:
 - მომსახურების სახეობის სუსტი ჩამონათვალი, რომელსაც დაერთვის შესაბამისი ანაზღაურების თანხა და
 - მომავალი საფასურის მოსალოდნელ დონესთან მიმართებით;
- დ) როდესაც აუდიტორის წინაშე აღიძვრება სასამართლო პროცესი არადაამაჟიფიცილებლად ჩატარებული სამუშაოს ბრალდებით, გათვალისწინებული იქნება ანაზღაურების საექვოდ დაბალი დონე;

¹ ACCA საერთაშორისო პრაქტიკის სახელმძღვანელო წიგნი 2.6 აუდიტი და შიდა მიმოხილვა გვ. 79

ე) არ შეიძლება მომსახურების საფასურის განსაზღვრა პროცენტის სახით ან პირობით საფუძველზე, თუ ასეთი არ არის დაშვებული კანონმდებლობით, ან არ წარმოადგენს ტრადიციას. ამგვარი სამუშაო მოიცავს გაეორების სამუშაოსა და ხელმძღვანელობის მიერ სავარაზის გამოსყიდვასთან დაკავშირებულ სამუშაოს“.

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გამოცემული „აუდიტორის ეთიკის კოდექსი“ აუდიტორის მომსახურების ანაზღაურებას ეძღვნება სპეციალური მეცხრე მუხლი, სადაც ორ პუნქტადია ჩამოყალიბებული ძირითადი მოთხოვნები განუვლი აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურებაზე. მაგრამ ერთლად არ არის გადმოცემული მისი ძირითადი პრინციპები, როგორც ეს IFAC-სა და ACCA-ის მიერ შემუშავებულ პროფესიული ეთიკისა და ქცევის კოდექსშია. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოს ანაზღაურებასთან დაკავშირებით საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-16 მუხლით ამ საკითხზე დაწესებულია მკაცრი რეგლამენტი.

„ხელშეკრულებით აუდიტორული მომსახურებისათვის გათვალისწინებული ანაზღაურება არ შეიძლება უკავშირდებოდეს შემოსუბის შედეგად გადასახადების მოსალოდნელი შემცირების თანხას“.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობა თითქმის ათ წელს ითვლის, აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე მისი ფასწარმოქმნის მეთოდები და შრომის ანაზღაურების სისტემა ჯერ-ჯერობით ჩამოყალიბებული არ არის და იგი ხშირ შემთხვევაში სპონტანურად, სასაღაურის ოდენობის განმსაზღვრავი ფაქტორების გაუთვალისწინებლად ხორციელდება. აუდიტორული მომსახურების სასაღაურის განსაზღვრა მსოფლიოს აუდიტორულ პრაქტიკაში სხვადასხვა მეთოდით ხორციელდება, მაგრამ არცერთი ქვეყნის კანონმდებლობით კონკრეტული მეთოდი არ არის განსაზღვრული. პრაქტიკაში გაერთიანებულია სხვადასხვა სახის აუდიტორული მომსახურების სასაღაურის ფორმები, კერძოდ:

საათობრივი ანაზღაურება – გაერთიანებულია მრავალ ქვეყანაში და ხშირად მის უპირატესობაც ენიჭება ამ სისტემის გამოყენებისას ანაზღაურება ხორციელდება სამუშაო დროის რაოდენობის საფუძველზე, რომელიც აუცილებელია აუდიტის მიზნების განსახორციელებლად (საათები, დღეები, თვეები) და აუდიტში მონაწილე აუდიტორთა სამუშაო დროის ასანაზღაურებლად. ამ შემთხვევაში სამუშაოს შრომატევადობის გაუთვალისწინებელი გასრდა სამუშაოს ღირებულების პირდაპირპროპორციულია. საათობრივი ანაზღაურება ეფუძნება ღირებულებას, რომელსაც აუდიტორი შესრულებული სამუშაოსათვის ღებულობს (საათები, დღეები თუ თვეები). აქედან გამომდინარე, დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტორის კვალიფიკაციას და შრომის ნაყოფიერებას. აუდიტორის სამუშაო დროის ერთეულის ფასებს აწესებს აუდიტორი ფირმა სათანადო გაანგარიშების საფუძველზე. ფასების განსაზღვრისას ფირმის ხელმძღვანელობა ანგავს ბიუჯეტს. ბიუჯეტში განსაზღვრულია სამუშაოთა შესასრულებლად მოსალოდნელი დროის მოცულობა და აუდიტში თითოეული მონაწილის სატარიფო ღირებულება. დამატებითი ხარჯები, როგორცაა ექსპორტა და კონსულტანტების მონაწილეობა, მივლინების ხარჯები და სხვა, გამოიყოფა ცალკე ამ მეთოდის უპირატესობის გათვალისწინებით ხორციელდება. სამუშაოს ხარისხიან შესრულებაზე ამასთან ერთად, მის გაანინა ნაკლოვანი მხარე, კერძოდ, საქმოდ ძნელი გასათვალისწინებელია დროის დანახარჯებზე კონტროლის განხორციელება, განსაკუთრებით, თუ იგი სრულდება დამკვეთის ოფისის მიღმა.

ფიქსირებული ანაზღაურების სისტემა დიფერენციალური აუდიტორების განაკვეთებზე, მაგრამ ანაზღაურება ხორციელდება სამუშაოს სრულ მოცულობაზე დამკვეთისათვის ამ გასაწევი ხარჯთაღრიცხვის წარდგენის გარეშე (დამკვეთთან განიხილება მხოლოდ საბოლოო ანაზღაურების თანხა). ანაზღაურების ამ წესს ხშირად მიმართავენ ბუღალტრული აღრიცხვის აღდგენის, წესრიგში მოყვანის დროს. აუდიტორები (აუდიტორი ფირმები) ფასების დასაბუთებისას არგუმენტებს სახელ ხანდახან იყენებენ ანალოგიურ მომსახურებაზე ქვეყანაში მოქმედი სხვა ფირმების ფასებს. ამ შემთხვევაში დამკვეთისათვის მნიშვნელოვანია იცოდეს არსებული ფასები და ანალოგიური პროექტების აუდიტის საშუალო ღირებულება. ხელშეკრულებაში (გარიგებაში წერილში) აგრეთვე შეიძლება განისაზღვროს დამატებითი ხარჯები, ექსპორტის მივლინებები, საერთაშორისო სატელეფონო კავშირები და სხვა. თუ ისინი არ იქნება გათვალისწინებული, მაშინ ამ ხარჯების ანაზღაურება ხორციელდება აუდიტორის მიერ, თუ პროექტის შესასრულებლად

საჭიროა ექსპერტების ან სხვა ფირმების სპეციალისტების მოზიდვა, სასურველია მათი ანაზღაურების წინასწარ განსაზღვრა. ასეთი ანაზღაურების დროს დამკვეთის მომსახურების მიხედვით იცვლება მომსახურებისათვის აუცილებელი დრო და იძლევა შესაძლებლობას შეფუარდოს დანახარჯები მოსალოდნელ შემოსავალს, თუმცა, ხანდახან დამკვეთის მიერ ასეთი მომსახურება აღიქმება, როგორც გასრდილი ხარჯები, მისი გაუთვალისწინებლობა უმეტეს შემთხვევაში არ არის სარგებელიანი აუდიტორისათვის.

აუდიტის ობიექტის ღირებულების პროცენტი. ამ შემთხვევაში აუდიტორის მომსახურების ფასი გამოითვლება, როგორც წილი გარიგებისა, საინვესტიციო და სხვა პროექტის მოცულობის ჯამისაგან. ჩვენში ანაზღაურების ეს სისტემა ყველაზე ხშირად გამოიყენება საკუთრების შეფასებისას, საინვესტიციო მომსახურებისას. მაგალითად, ქონების შეფასებისას ანაზღაურება განისაზღვრება შესაფასებელი ქონების ღირებულების შეთანხმებული პროცენტის ოდენობით; კონტრაქტების შედგენისას (კონტრაქტის შინაარსის სიბრტყის მიხედვით) კონტრაქტის ღირებულების პროცენტის ჩარჩოებში, ხოლო ინვესტიციების მოზიდვის აუდიტისას, მოსაზიდი ინვესტიციების მოცულობის პროცენტისაგან. ასეთი სისტემისას, შედეგების მიუხედავად, აუდიტორს გარანტირებული აქვს სტაბილური პონორარი და ამასთანავე, ადვილი შესაძლებელია დანახარჯები და სარგებელი.

აუდიტის შედეგების პროცენტი. ასეთი აუდიტის მომსახურების სისტემა გამოიყენება იშვიათად, ძირითადად მაშინ, როდესაც აუდიტორი მოწვეულია რაოდენობრივად განსაზღვრული შედეგების მისაღებად; მოგების გასაღივებლად, ხარჯების შესამკირებლად, რეკონსტრუქციის ეკონომიის ან გამოყვლების მიზნით, საგადასახადო დაგეგმვისას. ამ შემთხვევაში ხელშეკრულებაში განისაზღვრება კონკრეტული შედეგები და პონორარის რაოდენობა მიღწეული შედეგების მიხედვით. ასეთი სისტემა მისაღებია დამკვეთისათვის, რადგან იგი ადვილად შეფუარდება მიღებულ მომსახურებას, თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ მას აქვს ნაკლოვანი მხარეც: საკმაოდ რთულია მოსალოდნელი ეფექტის განსაზღვრა, რადგან დამკვეთის ფინანსური რისკი ხშირად გადადის აუდიტორზე და ამის გამო რთული გამოსახაობა დამკვეთისა და აუდიტორის წილები საერთო შედეგში.

კომბინირებული სისტემა. ეს არის ყველა შემთხვევა აღნიშნული ანაზღაურების პრინციპების გაანგარიშებით განსაზღვრული საფასური ანუ შემთხვევითი ანაზღაურების ფორმების შენაცვლება. ეს მეთოდი საკმაოდ უნივერსალურია და აქტიურად გამოიყენება ჩვენში. განსაკუთრებით შესაფასებელი და იურიდიული მომსახურებისას. ასეთი სახის სისტემა სტიმულს აძლევს მომსახურების უფრო ეფექტურ შესრულებას, თუმცა ამასთან ერთად, საკმაოდ რთულია ანაზღაურების დეტალური პირობების განმარტება ხელშეკრულებაში.

დღეს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში ყველა შემთხვევაში აღნიშნული სისტემას იყენებენ, თუმცა სასაღაურის განსაზღვრა ხშირ შემთხვევაში სპონტანურად ხდება. აღსანიშნავია ერთი გარემოებაც, რომელიც აუდიტორის მომსახურების გასაზრდელის შევება. აუდიტორი არ უნდა იღებდეს ხელფასს როგორც დამკვეთისაგან, ისე მისი ცალკეული აქციონერისაგან. ეს უზრუნველყოფს მის ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას. რაც შეეხება იმ ანაზღაურებას, რომელსაც აუდიტორი იღებს აუდიტორული შემოწმების განხორციელების შედეგად, ხელფასად არ მიიჩნევა, არამედ იგი გაწეული მომსახურების საზღაურია და არ ხელფასს მის ეკონომიკურ დამოუკიდებლობას, ეინაიდან ამ ანაზღაურების ოდენობის განსაზღვრა აუდიტორისა და დამკვეთის თავისუფალი ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე ხდება. როგორც დამკვეთის ისე აუდიტორის მიერ აუდიტორული მომსახურების საზღაურის განსაზღვრისას აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნეს აუდიტორი ფირმის (ანდივიდუალური აუდიტორის) სტაბილური ფუნქციონირების უზრუნველყოფა. სამეურნეო სუბიექტებს შესაბამისი აუდიტორული მომსახურება რომ გაეწიოთ, აუცილებელია თვითონ იყვნენ ქმედითუნარიანი. ეს კი მრავალი სახის სოლიდურ ხარჯებთან არის დაკავშირებული: ფირმის თანამშრომელთა ხელფასი, კანონით გათვალისწინებული საბიუჯეტო შენატანები, საჭირო მოწყობილობებით უზრუნველყოფა, სარეკლამო, საარენდო გადასახადები, დანახარჯები ეკალიტეატივის ასამაღლებლად და სხვა, რაც არამარტო უნდა დაიფაროს ფირმის მომსახურებიდან მიღებული შემოსავლებით, არამედ გარკვეული მოგებაც უნდა იქნეს მიღებული. ამიტომ აუდიტორის მიერ განსახორციელებელი მომსახურების ანაზღაურების დიდი ნაწილი (თითქმის 50%) ამ მიზნით იხარჯება.

დღეს ხშირად ისმის შეკითხვა, რა ღირს აუდიტორული მომსახურება? მასუხი ერთგვაროვანია - აუდიტორულ მომსახურებაზე ფასს თვითონ დამკვეთი და აუდიტორები აწესებენ პრინციპით - რა უღირს დამკვეთს აუდიტორული მომსახურება, ხოლო აუდიტორს რა უღირს მის მიერ გაწეული შრომა. საერთოდ კი მსოფლიოში აუდიტორული მომსახურება მისი პრინციპებიდან და მიზნებიდან გამომდინარე, ერთ-ერთ ძვირადღირებულ მომსახურებად ითვლება.

აუდიტორთა ატმოსფერო (სერთიფიცირება)

ყველა ქვეყანაში აუდიტორების პროფესიონალურ და მორალურ თვისებებს მაღალ მოთხოვნებს ანიჭებენ. აუდიტორების მიმართ ასეთი დამოკიდებულება განსირობებულა აუდიტორების მიერ განხორციელებული საქმიანობის სასოგადოებრივი მნიშვნელობით. აუდიტორის პროფესია მოითხოვს მაკროეკონომიკურ პროცესებში თავისუფლად ორიენტიაციას და მიკროეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსების, საგადასახადო, იურიპროდენციისა და სხვა ეკონომიკური დისციპლინების, ბიზნესის ტექნოლოგიების ორგანიზების ღრმა ცოდნას. ამასთან ერთად, აუდიტორებს ხშირად უწევთ არაორდინალური საკითხების გადაწყვეტა, ამისათვის კი საჭიროა სამეურნეო კანონმდებლობაში თავისუფალი ორიენტიაცია, კარგად უნდა ერკვეოდნენ მის შეუთავსებლობასა და წინააღმდეგობებში, რითიც შეიძლება დაიცან საკუთარი გადაწყვეტილებები. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ აუდიტორებს ხშირად მიმართავენ არა როგორც სასოგადოებრივი მაკონტროლებელი სტრუქტურის წარმომადგენლებს, არამედ როგორც ფინანსური მართვის კონსულტანტებს და მათგან უღიან პროფესიონალურ რჩევებს ფინანსური გარიგებების რისკის შემცირებისათვის. ყოველივე ამის შემდეგ ნათელი ხდება, რომ მრავალფეროვნებისა და სირთულის გამო აუდიტორული საქმიანობა შესაბამის პრაქტიკულ გამოცდილებას და მაღალ თეორიულ ცოდნას მოითხოვს. სწორედ ეს განაპირობებს იმ უდიდეს მნიშვნელობას, რომელიც ენიჭება აუდიტორული კადრების შეჩვენებას და არსებული კადრების ცოდნის სრულყოფას. სრულყოფილი განათლება ან ატმოსფეროს მქაყარი კონტრეიუმები უზრუნველყოფს აუდიტორების პროფესიონალიზმს, რაც აუდიტორების პრესტიჟის ამაღლების საშუალებას იძლევა.

აუდიტორული საქმიანობისადმი ასეთმა მოთხოვნამ დღის წესრიგში დააყენა აუდიტორთა კორპუსის შემადგენლობის მაღალკვალიფიციური კადრებით დაკომპლექტება, მათი მოზადება, გადამზადებისა და ატესტირებისადმი ახლებური მიდგომის აუცილებლობა.

აუდიტორთა პრაქტიკული საქმიანობის ანალიზმა ცხადყო, როგორც აუდიტში დასაქმებულ პირთა, ასევე მომავალში ამ საქმიანობით დაინტერესებულ პირთა თვორიული და პრაქტიკული ცოდნის დონე სრულად ვერ აკმაყოფილებს ახალ მოთხოვნებს. მდგომარეობის ართულებს ისიც, რომ ძველი კადრების მნიშვნელოვანი ნაწილის მიერ (რომლითაც ძირითადად დაკომპლექტებულია აუდიტორთა კორპუსი) ადრე მიღებული ეკონომიკური განათლება, მეურნეობის მართვის ტრადიციული კანონების, კონტროლის ფორმები და მეორეები საგრძნობლად განსხვავებულა საბაზრო ურთიერთობების მოთხოვნებისაგან, რის გამოც მათ უჭირთ დროულად გარდაქმნა ახალ რეალობათა შესაბამისად, ახალ ფასეულობათა ათვისება, წარსულის სტერეოტიპებისაგან განთავისუფლება, ხოლო ახალგაზრდა სპეციალისტებს, რომლებსაც ასს და ბასს მოთხოვნების მიხედვით აქვთ მიღებული განათლება, აკლიათ პრაქტიკული გამოცდილება. ეს იმ დროს, როდესაც თანამედროვე აუდიტორული საქმიანობა მოითხოვს როგორც ეკონომიკურ, ისე სამართლებრივ კანონმდებლობათა მთელი პაკეტის ღრმა ცოდნას და ამასთანავე, პროფესიული ცოდნის დონის სისტემატურ სრულყოფა-ამაღლებას, ეკონომიკის ძირითადი პოსტულატების გაცნობიერებას, შესისხლხორციებას და პრაქტიკაში დანერგვას. ასეთი სახის ინსტიტუტის ჩამოყალიბებისათვის, უპირველეს ყოვლისა, საჭირო გახდა მაღალკვალიფიციური კადრების მოზადება და შეჩვენება, რადგან ამ პროფესიის ადამიანებს მნიშვნელოვანი როლი აქისრიათ ეროვნული ეკონომიკის ფუნქციონირებაში და ქვეყნის სოციალურ და პოლიტიკურ განვითარებაში, ასევე ფაქტია, აუდიტორის პროფესია შეიძლება განვითარდეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც პროფესიონალის სერთიფიკატი გაიცემა მხოლოდ იმ

აუდიტორებზე, რომლებიც პროფესიონალისადმი მაღალეკალიფიციურ მოთხოვნებს დააკმაყოფილებენ.

საქართველოში აუდიტორული განვითარების ერთ-ერთ ძირითად ფაქტორს წარმოადგენდა (დღესაც წარმოადგენს) პროფესიონალ აუდიტორთა სრულყოფილი კორპუსის ჩამოყალიბება. პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ ფუნქციონირების პირველი დღეებიდანვე, საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის (მუხლი 9) მოთხოვნებიდან გამომდინარე, თავის ძირითად მისიად აუდიტორთა კადრების მომზადება, გადაამზადება და ატესტაცია (სერთიფიცირება) დაიწახა, რომლებიც შემდგომ შემდეგდნენ თავისი საქმიანობა წარემართათ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა საფუძველზე, უსრუნიეფყოფდნენ კომპეტენტურობას და პროფესიონალიზმს.

საბანკო, სადაზღვევო ორგანიზაციათა, საბირო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების, ზოგადი (სხვა სამეურნეო სუბიექტების) აუდიტის საქართველოს ტერიტორიაზე ჩატარების უფლების მოსაპოვებლად საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-10 მუხლის თანახმად:

- *„აუდიტორთა ატესტაციას (ეკალიფიკაციის დონის განსაზღვრა) ახდენს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო;*

- *ატესტაციაზე დათმებიან უფლებები ან საშუალო სპეციალური ეკონომიკური ან იურიდიული განათლების მქონე პირები, რომელთაც აქვთ აუდიტორად, აუდიტური ფირმის სპეციალისტად, ბუღალტრად, ეკონომისტად, რევიზორად, იურისტად, საწარმოს ხელმძღვანელად, ეკონომიკური პროფილის მეცნიერ-მუშაკად ან პედაგოგად მუშაობის სულ მცირე ხუთი წლის სტაჟი;*

- *სატესტაციო გამოცდების ჩაბარების შემთხვევაში პირი იღებს საკვალიფიკაციო სერთიფიკატს, რომლის მოქმედების ვადა ხუთ წელს არ აღემატება“ (დებულებით მოქმედების ვადა განისაზღვრა სამი წლით).*

- *ატესტაციის კონსტრუქციული პირობები განისაზღვრება შესაბამისი დებულებით, რომელსაც ამტკიცებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო“.*

ამგვარად, აუდიტორული საქმიანობის განმასხვრციელებელი კადრების შერჩევის ერთ-ერთ მთავარი მოთხოვნაა სპეციალური ან საშუალო განათლება და შესაბამისი თანამდებობაზე მუშაობის სტაჟი. ეს იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორის პროფესიას უნდა ფლობდნენ მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის პროფესიონალური ცოდნისა და პრაქტიკული გამოცდილების პირები. ეს მოთხოვნები იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ იგი საკანონმდებლო წესით არის განმტკიცებული საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით.

პრეტენდენტმა საკვალიფიკაციო გამოცდებზე გასასვენელად საჭიროა საკვალიფიკაციო კომისიის სამდივნოს წარუდგინოს შემდეგი დოკუმენტები:

- ა) განცხადება შესაბამისი ფორმით;
- ბ) დიპლომის ასლი უმაღლესი ან საშუალო სპეციალური განათლების შესახებ;
- გ) ამონაწერი შრომის წიგნაკიდან;
- დ) საგამოცდო გადასახდელის გადახდის დამადასტურებელი საბუთის ასლი.

საკვალიფიკაციო კომისია პრეტენდენტებს 10 დღით ადრე აცნობებს გამოცდების თარიღს და საათს; ხოლო საბუთების მიღება წყდება გამოცდებამდე 5 დღით ადრე; საკვალიფიკაციო გამოცდებამდე არანაკლებ სამი დღისა, ყალიბდება პრეტენდენტთა ჯგუფი (არაუმეტეს 30 და არანაკლებ 20 კაცის შემადგენლობით). პრეტენდენტი გამოცდებზე დათმება პირადობის დამადასტურებელი საბუთის წარდგენის შემდეგ. საკვალიფიკაციო გამოცდების მსვლელობისას აკრძალულია საკანონმდებლო და ინსტრუქციული მასალების გამოყენება, ასევე აკრძალულია კითხვარისა და სხვა დოკუმენტების გამოყენება და ერთმანეთში საუბარი. ის პრეტენდენტები, რომლებიც დაარღვევენ ამ მოთხოვნებს, დათხოვნილ იქნებიან აუდიტორიდან და ჩათვლება, რომ მათ გამოცდები ვერ ჩააბარეს. პრეტენდენტს უარყოფითი შეფასების მიღების ან ატესტაციაზე გამოუცხადებლობის შემთხვევაში გადახდილი თანხა უკან არ უბრუნდება. ატესტაციის განმეორების გასვლის შემთხვევაში ატესტაციის ჩაბარებისათვის განაკუთვნილი თანხა გადაიხდება განმეორებით.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის მიერ საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-9 მუხ-

ლის „ბ“ უნქტის თანახმად, იმ პირთა პროფესიონალური კომპეტენტურობის დასადასტურებლად, რომლებსაც აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების პრეტენზია აქვთ, დამტკიცებელი იქნა „აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოსაპოვებელი საკვალიფიკაციო გამოცდების (სერთიფიცირების) ჩატარების დებულება“ (დებულება რეგისტრირებულია როგორც ნორმატიული აქტი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში)“ დებულების თანახმად, აუდიტორთა ატესტაცია (სერთიფიცირება) ნიშნავს, რომ „განსაზღვრული მომენტისათვის აუდიტორული საქმიანობის წარმოებით დაინტერესებული პირი (პრეტენდენტი) შეესაბამება იმ სასერთიფიკატო მოთხოვნას, რომელიც დადგენილია მათი საქმიანობისათვის“.

აუდიტორთა საკვალიფიკაციო საგამოცდო კომისია და გამოცდის ჩაბარების წესი. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო საკვალიფიკაციო გამოცდების ორგანიზების, ჩატარებისა და შედეგების დამტკიცებისათვის ქმნის საკვალიფიკაციო კომისიას. პრეტენდენტები საკვალიფიკაციო გამოცდებს აბარებენ ტესტირების (5 ასტრონომიული საათი), რომელიც შედგება ასი კითხვისაგან. კითხვები მოიცავს აუდიტის (30 კითხვა), ბუღალტრული აღრიცხვის (25 კითხვა), საგადასახადო კანონმდებლობის (25 კითხვა) და ეკრძო სამართლის (20 კითხვა) საკითხებს. საკვალიფიკაციო გამოცდები შეფასდება შემდეგნაირად: ტესტის სწორ პასუხზე იწვება 1 ქულა, არასწორ პასუხზე - 0 ქულა. ტესტირების ჩატარების შემდეგ, შედეგების მიხედვით, საგამოცდო კომისიას გამოაქვს დადებით ან უარყოფითი გადაწყვეტილება. პრეტენდენტს, რომელიც დააგროვებს 75 ქულაზე ნაკლებს, კომისია უარყოფით შეფასებას აძლევს. ტესტირების შედეგი ცხადდება მეორე დღეს. იმ პირებს, რომლებიც წარმატებით ჩააბარებენ საკვალიფიკაციო გამოცდებს, ძველეთ სერთიფიკატი, რომლის მოქმედების ვადა 3 წლითაა განსაზღვრული და იგი ტარდება სერთიფიკატთა ერთიან სახელმწიფო რეესტრში.

პრეტენდენტს, რომლის საგამოცდო შედეგები უარყოფითად იქნა შეფასებული გადაწყვეტილების აპელაციის უფლება აქვს აუდიტორული საბჭოს კოლეგიაში. არგუმენტირებული აპელაციის წარდგენა ხდება აუდიტორთა ფორმით არაუგვიანეს 5 დღისა საკვალიფიკაციო გამოცდების შედეგების გამოცხადებიდან. მისი განხილვა ხდება აუდიტორული საბჭოს კოლეგიის მიერ აპელაციის წარმოდგენიდან 10 დღის განმავლობაში. აპელაციის დაუმთავრებლობის შემთხვევაში, პრეტენდენტს უფლება აქვს სარჩელი შეიტანოს სასამართლოში. უარყოფითი საგამოცდო შეფასების შემთხვევაში, პრეტენდენტს უფლება აქვს განმეორებით გაიაროს ატესტაცია შემდგომ გამოცდაზე.

იმ პირთა პროფესიონალური კომპეტენტურობის დასამტკიცებლად, რომლებსაც აუდიტორულ საქმიანობაში მუშაობის პრეტენზია აქვთ, თავისი საკვალიფიკაციო ცოდნის დონე უნდა გამოაყენონ საატესტაციო გამოცდების ჩაბარებით შემდეგ დისციპლინებში:

1. ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია და პრაქტიკა. მოწმდება პრეტენდენტის ბუღალტრული აღრიცხვის პროცესების ცოდნა, ნორმატიული დოკუმენტების შედგენის ტექნიკის პროცესების და პროცედურების უნარი; ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ძირითადი პრინციპების ცოდნა.

2. აუდიტი - ტესტებით მოწმდება აუდიტორის პროფესიული ვალდებულებების, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და პროცედურების ცოდნა, მისი პრაქტიკულ საქმიანობაში გამოყენების უნარი, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დაცვის ძირითადი პრინციპები.

3. საგადასახადო კანონმდებლობა - საგადასახადო კოდექსის ძირითადი პრინციპების ცოდნა, მათი პრაქტიკაში გამოყენება, საგადასახადო ანგარიშგების პრინციპების, პროცედურების, სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების გათვლების ცოდნა.

4. ეკრძო სამართალი - ღონისძიებათა იურიდიული მოთხოვნები, ნორმატიული აქტები, რაც განეკუთვნება ბუღალტრულ აღრიცხვას, აუდიტისა და საგადასახადო კანონმდებლობას, აგრეთვე, აუდიტორთა და ბუღალტერთა იურიდიულ პასუხისმგებლობას.

ყველა ზემოაღნიშნულ საგამოცდო დისციპლინებზე დამტკიცებულია ერთიანი საგამოცდო პროგრამა აუდიტორთა საკვალიფიკაციო ატესტაციის მისაღებად (ცალკეაღქ) საბანკო აუდიტის, სადაზღვევო ორგანიზაციების აუდიტის, საბირჟო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტის, ზოგადი აუდიტის (სხვა სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის), რომელიც აუცილებელი საკითხებისა და თემების მინიმალურ რაოდენობას შეიცავს. პროგრამა ორიენტირებულია

როგორც ასი და ბასს, ისე საქართველოს კანონმდებლობასა და ნორმატიულ აქტებზე. ამ ნორმატიული აქტებიდან გამომდინარე, პრეტენდენტმა საკუთარი ფიციაციო ცოდნის დონე უნდა გამოამჟღავნოს შემდეგ საკითხებში:

1. ბულალტრული აღრიცხვა

ბასს არსი და მიზნები;

ბულალტრული ანგარიშისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სამართლებრივი საფუძვლები;

ბულალტრული ანგარიშისა და ფინანსური ანგარიშგების პრინციპებისა და მიზნების გახსნა;

ბულალტრული ანგარიშის ელემენტები (ბალანსი, ანგარიშები, ორმაგი ჩაწერები, შეფასებები, კალკულაცია, ინვენტარისაცია და დოკუმენტაცია), ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულნი არიან ფინანსური ანგარიშგების მდგომარეობასთან და ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები, რომლებიც უშუალოდ დაკავშირებულნი არიან სამეწარმეო საქმიანობის შედეგების შეფასებასთან;

ორგანიზაციის სააღრიცხვეო პოლიტიკის მცნება, ფორმირება და მათი პრინციპების ახსნა;

ფინანსურ ანგარიშებში ძირითადი მონაცემები;

მიმდინარე და გრძელვადიანი ვალდებულებების ანგარიშების აღრიცხვა, კერძო კაპიტალის ცნება, მისი სტრუქტურა, ფორმირება და აღრიცხვა; ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ვადები და წესი; ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე ანგარიში, მუხლების ფორმირებისა და ახსნის წესი;

ფულადი სახსრების მომიჯნავე შესახებ ანგარიშის მიზანი და ინფორმაციის ახსნა საოპერაციო-საინვესტიციო და ფინანსური საქმიანობის ჭრილში; შემოსაუღების შეფასება, ცნება და მათი აღიარების პირობები, საეჭვო ვალდების მიმართ რეზერვის შექმნის წესი;

ძირითადი საშუალებების და არამატერიალური აქტივების აღრიცხვა, ბულალტრულ ანგარიშში ძირითადი საშუალებების შედეგების გადაფასების ასახვის წესი;

სასაქონლო-მატერიალური მარაგების აღრიცხვა;

პროდუქციის თეთლირებულებით გათვალისწინებული ხარჯების შემაღვეწლობა და კლასიფიკაცია, გასაუღების ფორმირება, რომლებიც არ არის გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის თეთლირებულებაში და გათვალისწინებულია პერიოდის ხარჯებში;

პერსონალის შრომის ანაზღაურების ანგარიშის აღრიცხვა;

ფინანსური ინვესტიციების შეფასება, გაუქმება და გადაარცხვა, ფინანსური ანგარიშგების კონსოლიდირება და შეილობი და ამხანაგობებში ინვესტიციების აღრიცხვა; დამოუკიდებელ სამეურნეო ამხანაგობებში ინვესტიციების აღრიცხვა, ფინანსური ანგარიში; ერთობლივ საქმიანობაში წილობრივი მონაწილეობის ასახვა;

უცხოური ვალუტით წარმოებული ოპერაციების აღრიცხვა;

დაკავშირებული მხარეების ცნება, ურთიერთობები და ოპერაციები; საშემოსაუღლო და ბეგრის აღრიცხვა;

მცირე სამეწარმეო სუბიექტის აღრიცხვა და ანგარიშგება;

საანგარიშო პერიოდის თარიღის გასეღის შემდეგ მომხდარი გაუთვალისწინებელი მოუღენები და გარემოებები;

ბანკების ფინანსური ანგარიშგება (ანგარიშგების ფორმები, პირობითი ვალდებულებების და პირობითი მოთხოვნების ხასიათის ახსნა და ღირებულება)

ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების დაფარვის სადაზღვევეო ორგანიზაციებში აღრიცხვა და ანგარიშგება;

ფინანსური ანალიზის არსი და ამოცანები;

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის არსი და მანვენებლების სისტემა;

მმართველობითი ანალიზის ხასიათი;

საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების ძირითადი ელემენტების დახასიათება როგორც ფინანსური ანალიზის საინფორმაციო ბაზა;

ფინანსური ანალიზის მეთოდები (ვერტიკალური, პორიზონტალური, ფინანსური კოეფიციენტების მეთოდები) და მათი დახასიათება;

ანალიზის რაოდენობრივი მეთოდების ახსნა;
აქტივების ბალანსის შემადგენლობისა და განთავსების ანალიზი და მათი დაჯგუფების პრინციპები;
აქტივების ბალანსის ფორმირების წყაროების შემადგენლობისა და მათი განთავსების ანალიზი;
საწარმოს გადახდისუნარიანობის ანალიზი;
საწარმოს შემოსავლიანობის მაჩვენებლები და მათი ანალიზი;
საწარმოს საქმიანობის აქტიურობის მახასიათებლის მიაყენებლების სისტემა და მათი გაანგარიშება;
საწარმოს საქმიანობის ეფექტურობისა და საქმიანი აქტიურობის ანალიზი;
გადახდისუნარო საწარმოების ფინანსური მდგომარეობის შეფასების მეთოდების ანალიზი.

2. აუდიტი

საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი, ასევე ძირითადი პრინციპები, აუდიტის ცნება და აუდიტორული საქმიანობა; საკანონმდებლო საფუძვლები აუდიტის ჩატარებისა და აუდიტორული ანგარიშგების მომზადება;
საქართველოს კანონმდებლობით აუდიტორების პასუხისმგებლობა აუდიტირებული სუბიექტის უფლება, მოვალეობა და პასუხისმგებლობა;
აუდიტორული მომსახურების სახეობები;
ფინანსური ანგარიშგების მიზანი და ზოგადი პრინციპები;
აუდიტის ჩატარების პირობების განსაზღვრა;
აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი;
აუდიტის დოკუმენტაცია და დაგეგმვა;
ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნა;
დაპეეთის ბიზნესის ცოდნა;
რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი;
აუდიტორული მტკიცებულებანი;
პირველი აუდიტორული შემოწმება;
კერძო კაპიტალის აუდიტი; აუდიტის ინფორმაციის წყაროები;
არამატერიალური აქტივების შეფასების სისწორის აუდიტი;
დოკუმენტური ასახვა შემოსავლის ოპერაციების, ჩამოწერების, ამორტიზაციის; მიზანი, ინფორმაციის წყარო და სამეურნეო-მატერიალური მარაგების ოპერაციების აუდიტი;
აუდიტი ფულად ოპერაციებზე, სავალუტო ოპერაციებში კურსის სხვაობის ასახვის სისწორე;
ფინანსური შედეგების ასახვის საიმედოობის აუდიტი;
აუდიტორული დასკვნა და მისი სახეობები;
აუდიტორის ვთიკის კოდექსის ძირითადი პრინციპები.

3. საგადასახადო კანონმდებლობა

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მოქმედების და საგადასახადო პრინციპების ახსნა; „საგადასახადო კოდექსის“ მიზნები და ამოცანები;
საშემოსავლო გადასახადის არსი, გადამხდელები, განაკვეთები და შელავათები;
არარეზიდენტების შემოსავლების საგადასახადო თავისებურებები;
დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადების არსი, გადამხდელთა ობიექტები, გადამხდელები, გადასახადის განაკვეთები;
აქციზების გამოყენება, გადამხდელები და განაკვეთები;
სამამულო წარმოების საქონლისა და იმპორტული საქონლის დაბეგვრა და აქციზების გადახდის ვადები;
იურიდიული პირების სახელმწიფო რეგისტრაციისათვის მოსაკრებლების განაკვეთები, გადამხდელები, დასაბეგრო ობიექტები;

გადამხდლები, დაბეგერის ობიექტები და ლიცენზიისათვის მოსაკრებლის განაკვეთები საქმიანობის უფლების მოსაპოვებლად;

გადამხდლები, დაბეგერის ობიექტები, მოსაკრებლები, შეღავათები, ქონებრივი გადასახადები;

გადამხდლები, დაბეგერის ობიექტები, მოსაკრებლები, შეღავათები, სოციალური გადასახადის განსაზღვრა და გადახდა;

საგადასახადო აღმინისტრაციის ძირითადი პრინციპები;

საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევაზე პასუხისმგებლობა და უთანხმოების მოგვარება.

4. კერძო სამართალი

საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობა; დამოკიდებულება, რომელსაც არეგულირებს სამოქალაქო კანონმდებლობა, სამოქალაქო კანონმდებლობის საწყისები; სამოქალაქო სამართლის განხორციელება; მეწარმეთა და მცნმხმარებელთა უფლებების დაცვა; სამოქალაქო სამართლის სუბიექტი; ფიზიკური პირის ცნება; სამართლიანობა; მოქალაქეთა მოვალეობები; იურიდიული პირის ცნება, სახეობა და ფორმები, მათი შექმნის თანმიმდევრობა, საქმიანობა, რეორგანიზაცია და ლიკვიდაცია;

საწარმოს საორგანიზაციო-სამართლებრივი ფორმები;

სამოქალაქო სამართლის ობიექტები;

გარიგებები, ცნება და ფორმები; არამოქმედი გარიგებები; წარმომადგენლობა და მიზღობილობა;

შესაკუთრის უფლება და სხვა არსებითი უფლებები; სამეურნეო საქმიანობის და ოპერატიული მართვა; უფლება, საერთო საკუთრება; საკუთრების უფლებების და სხვა ქონებრივი უფლებების შექმნა და შეწყვეტა;

გარემოების წარმოქმნის ცნება და დაფუძნება; ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფა; პირგასამტეხლო გირავნობა; ვალდებულებებში პირთა შეცვლა; ვალდებულებების დარღვევაზე პასუხისმგებლობა; ხელშეკრულების პირობები და ცნება; დასკვნა, შეცვლა და ხელშეკრულების გაუქმება;

საქართველოს სახელმწიფო მაკონტროლებელი და სახედამხედველო ორგანოების რაობა; ამ ორგანოების მიერ სამეწარმეო სტრუქტურების შემოწმების ჩატარების წესი და მათი შედეგების გასაჩივრება; საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ კანონის მიზნები და ამოცანები.

პრეტენდენტთა დასახმარებლად, აუდიტორების კომპეტენტურობის, მათი პროფესიონალიზმის დახვეწისა და თეორიული ცოდნის ასამაღლებლად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოში სისტემატურად ეწყობა როგორც მოსამზადებელი კურსები, ისე წინასაგამოცდო სემინარები. ამ კურსების და სემინარების უმნიშვნელოვანესი პრიორიტეტია სრულყოფის მსმენელები ასს და ბასს მოთხოვნებისა და დებულებების დაუფლებაში. აუდიტორთა და პრეტენდენტთა კვალიფიკაციის ამაღლება სწორედ თეორიული ცოდნის პრიორიტეტულობა გულისხმობს, რადგან უეჭველი ჭეშმარიტებაა, რომ კარგი თეორიის გარეშე არ არსებობს კარგი პრაქტიკა, ამასთან ერთად, პროფესიონალი აუდიტორებისათვის გამამწეებელი მნიშვნელობა აქვს არამხოლოდ ცოდნას, არამედ ამ ცოდნის პრაქტიკაში კომპეტენტურად გამოყენების უნარს.

ამ ღონისძიებების ძირითადი მიზნის მისაღწევად, მსმენელებისათვის ლექციების ციკლი ისეა შედგენილი, რომ მათი სხვადასხვა ტექნიკური მეთოდების გადაცემით ხელი შეუწყონ იმ ძირითადი პრინციპების ათვისებას და პრაქტიკული ცოდნის გამდიდრებას, რასაც ასს და ბასს მოითხოვენ. მეცადინეობის პერიოდში ლექტორების მიერ გამოყენებულა ძირითადი ტექნიკური ხერხებისა და მეთოდების მარტივი მაგალითები, რომლებიც თანდათან რთულდება. ასევე, თითო მსმენელების მიერ ხორციელება სხვადასხვა სახის საეარჯიშოები, რომელთა მიზანია ყურადღების კონცენტრაცია იმ მეთოდებისა და წესების ათვისებაზე, რასაც ასს და ბასს წესები მოითხოვენ. ამ ღონისძიებათა მთავარ მიზანს წარმოადგენს ამ ნორმატიული აქტების პრაქტიკულ საქმიანობაში გამოყენება და აუცილებელი ცოდნის შექმნა, რომელიც შემდგომში აუდიტორებს და პრეტენდენტებს დაეხმარება როგორც პრაქტიკული საქმიანობის განხორციელებისას, ისე საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებაში.

გარდა იმ პირებისა, რომლებმაც აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოსაპოვებლად საკვალიფიკაციო გამოცდები ჩააბარეს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს საგამოცდო კომისიისა და მიიღეს შესაბამისი სერთიფიკატი, აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ასეთივე სერთიფიკატს გასცემს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის პროფესიონალი ბუღალტრების საკვალიფიკაციო სერთიფიკატის საფუძველზე. ამ გადაწყვეტილების საფუძველს კი წარმოადგენს შემდეგი:

საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-9 მუხლის საფუძველზე „დასაშვებია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციას მიუკავშირებელი ხორციელება საკითხის დელიგირება აუდიტორთა თვითმმართველობის სახელოდობრივი გაერთიანებებისათვის“ საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორთა საერთაშორისო სტანდარტები აღიარებულ იქნა და ამის შედეგად აუდიტორთა კადრების მომზადებასა და გადამზადებას (კვალიფიკაციის ამაღლებას) დიდი მნიშვნელობა მიენიჭა, ხოლო ბაფ-ის მიერ პროფესიონალ ბუღალტერთა სერთიფიცირება ფუნქცია „ბუღალტერთა პროფესიული სერთიფიცირების“ მოთხოვნებს, რომელიც შემუშავებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის №9 ნორმატივით „სერთიფიცირებაზე განათლება, პროფესიული კომპეტენტურობისა და პრაქტიკული გამოცდილების ტესტი“, აგრეთვე გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ეაჭრობისა და განვითარების კორფორაციის მიერ მიღებულ პროფესიონალ ბუღალტერთა კვალიფიკაციისათვის ნაციონალური მოთხოვნების დებულება. სერთიფიცირების პროგრამა შედგენილია დიდი ბრიტანეთის სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაციის (ACCA) საერთაშორისო დონის პროფესიონალი ბუღალტრების საკვალიფიკაციო სასწავლო პროგრამისა და სახელმძღვანელოების საფუძველზე. ამგვარად, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციაში პროფესიონალი ბუღალტრის სერთიფიკატის მოსაპოვებელი პროგრამები სრულად პასუხობს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოსაპოვებელ მოთხოვნებს. სწორედ ამის გათვალისწინებით იქნა მიღებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება „საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის პროფესიონალი ბუღალტრის საკვალიფიკაციო სერთიფიკატის აღიარების შესახებ“, რაც რეგისტრირებულია საქართველოს იუსტიციის სამინისტროში, როგორც ნორმატიული აქტი. ბაფ-ის მიერ სერთიფიცირებულ პროფესიონალ ბუღალტერთაგან ამჟამად აუდიტორი საქმიანობით დაკავებულია აუდიტორთა კორპუსის 30-35%. ბაფ-ის მიერ და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემულ სერთიფიკატს შორის არის არსებითი სხვაობა. მართალია, ორივე სერთიფიკატის საფუძველზე გაიცემა აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია, მაგრამ თუ აუდიტორული საქმიანობის სერთიფიკატის ეადა 3 წლით არის განსაზღვრული, ბაფ-ის მიერ გაცემული სერთიფიკატი მუდმივია ერთი მოთხოვნის გათვალისწინებით – სერთიფიცირებულმა ბუღალტერმა ყოველწლიურად უნდა გაიაროს განგრძობითი სწავლების 30 საათიანი კურსები ბაფ-ში, თუ პროფესიონალი ბუღალტერი დადგენილ ვადაში არ შეასრულებს ამ მოთხოვნას, მას უჩერდება სერთიფიკატის მოქმედების ეადა, ხოლო თუ იგი ორჯერ გამოტოვებს განგრძობით სწავლებას, მან ხელახლა უნდა ჩააბაროს საკვალიფიკაციო გამოცდები ბუღალტრული სერთიფიკატის მოსაპოვებლად. ვინაიდან დღეს მსოფლიოში მიმდინარე მწვავე სოციალურმა, ეკონომიკურმა და პოლიტიკურმა ცვლილებებმა, განსაკუთრებით გლობალიზაციის პროცესებმა და მასთან დაკავშირებულმა ტრანსფორმაციამ, ინფორმაციული ტექნოლოგიის ბუმმა, სამრეწველო დარგების პროფილის შეცვლამ, წარმოების და მეცნიერების უსწრაფესი ტემპებით განვითარებამ განაპირობა, რომ შესაბამისი ცოდნისა და უნარ-ჩვევების მუდმივი განახლებისა და შევსების გარეშე აუდიტორები ეუფლარ შეძლებენ თავისი პროფესიული ფუნქციების შესრულებას. ამის გამო აუცილებელია აუდიტორთა პროფესიული კარიერის განმავლობაში სისტემატურად აიმაღლოს კვალიფიკაცია. ამიტომ სრულიად ნათელია, რომ აუცილებელია უწყვეტი განათლების მიღება, წინააღმდეგ შემთხვევაში, აუდიტორებს სერიოზული პრობლემები შეექმნებათ. აუდიტორებმა კარგად უნდა გააცნობიერონ, რომ მათი მომავალი საქმიანობა უშუალოდ უკავშირდება პროფესიული კვალიფიკაციის პერიოდულ ამაღლებას და გადამზადებას. აღნიშნულის გამო ბაფ-ის მიერ განგრძობითი სწავლების პრინციპი უნდა დაინერგოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ აუდიტორთა სერთიფიცირებისას.

ამასთან ერთად, როგორც დასაუღეთის ქვეყნების აუდიტორებს შორის არის დანერგული, აუდიტორებმა დამოუკიდებლად უნდა აიმაღლონ კვალიფიკაცია, შეისწავლონ ახლადმიღებული კანონები, სტანდარტები, ინსტრუქციები და სხვა ნორმატიული აქტები, თვალყურს ადევნონ მათში შეტანილ ცვლილებებსა და დამატებებს, მონაწილეობა მიიღონ კონფერენციებში, სემინარებში, კონსულტაციებში და სხვა, რადგან პრაქტიკოსი აუდიტორის კვალიფიკაციის შესაბამისი დონის უზრუნველყოფა – ეს არის ერთ-ერთი უმთავრესი პირობა აუდიტორული საქმიანობის ცივილური ბაზრის განვითარებისა. აუდიტორთა საკვალიფიკაციო გამოცდებით მაღალი პროფესიონალიზმის პრობლემა საბოლოოდ ეერ გადაწყდება. აუდიტორის პროფესიონალიზმი, უწინარეს ყოვლისა, პრაქტიკაში მუდმივი წვრთნისა და აუდიტის უნარჩვევების ჩამოყალიბებას მოიცავს.

ლიცენზირების საკანონმდებლო რეგულირება

ლიცენზირების საშუალებით სახელმწიფო უზრუნველყოფს ქვეყანაში სამეურნეო საქმიანობის მართვას და კონტროლს უწყვეს კერძო სამართლებრივ ურთიერთობებში საჯარო ინტერესების დაცვას. ამიტომ ლიცენზირების სწორად წარმართვასა და საკანონმდებლო წესით მის მოწესრიგებაზე ბევრად და დამოკიდებული მეწარმეობის შემდგომი განვითარება, საბაზრო ეკონომიკური ურთიერთობების საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფა.

საქართველოში სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირების მომწესრიგებელ პირველ საკანონმდებლო აქტს წარმოადგენდა საქართველოს 1991 წლის 25 ივლისის კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის საფუძვლების შესახებ“. ამ კანონის შესაბამისად მიღებულ იქნა კანონქვემდებარე აქტები, რომელიც აწესრიგებდა 16 სახეობის ლიცენზირებას, მაგრამ ამავე კანონის 24-ე მუხლის თანახმად, მინისტრთა კაბინეტი უფლებამოსილი იყო, თვითონვე განესაზღვრა ლიცენზირებადი საქმიანობის დამატებითი ნუსხა, რამაც ფაქტიურად საქმიანობის ამ სახეობების განუსაზღვრელობამ (50-ზე მეტ სახეობას) საქმიანობის სხვადასხვა სფეროების გაფართოების შესაძლებლობა მისცა ანუ ხშირად ხელოფურად ისრდებოდა ლიცენზირების საქმიანობის სფერო. ამასთან ერთად, მომწესრიგებელი ერთიანი საკანონმდებლო ბაზის არარსებობის მიზეზით, იგი რეგულირდებოდა მრავალრიცხოვანი და ხშირად წინააღმდეგობრივი ნორმების საფუძველზე, რის გამოც სხვადასხვაგვარად რეგულირდებოდა ლიცენზირების წესი, ლიცენზირების ვადები, ლიცენზიების მისაღებად საჭირო საბუთების ნუსხა, რაც ქმნიდა ქაოსს ლიცენზირების სფეროში.

ლიცენზირების განსაკუთრებული სახელმწიფოებრივი და საზოგადოებრივი მნიშვნელობიდან გამომდინარე, ამ სფეროში საკანონმდებლო ხარეუების აღმოფხვრისა და ქვეყანაში ლიცენზირების ერთიანი წესის დადგენის მიზნით 1999 წლის 14 მაისს მიღებულ იქნა საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ“. ეს კანონი ითვალისწინებს რა ლიცენზირების განსაკუთრებულ მნიშვნელობას, ამ საქმიანობის სახეობისა და უფლებამოსილი ორგანოების დადგენის პეროგატივას ანიჭებს მხოლოდ კანონს.

„სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ“ საქართველოს 1999 წლის 14 მაისის კანონმა უდავოდ დიდი როლი შეასრულა ლიცენზირების გაცემის წესების პროცედურებში წესრიგის დაყარებაში, მაგრამ სულ მალე პრაქტიკამ ცხადყო, რომ ეს მეტად მნიშვნელოვანი საკანონმდებლო აქტი საჭიროებდა მოდიფიცირებას და სრულყოფას, რადგან ამ კანონის მიღების შემდეგ გამოიცა მრავალი საკანონმდებლო აქტი, რომელიც აწესრიგებდა ლიცენზირებას სხვადასხვა სფეროში. გარდა ამისა, სრული სამართლებრივი ვაკუუმი აღინიშნებოდა ნებართვების, განსაკუთრებით, ადგილობრივი ნებართვების გაცემის სფეროში. აღსანიშნავია, რომ ლიცენზირების სფეროში მოქმედ კანონმდებლობის მოწესრიგება მსოფლიო ბანკის ერთ-ერთი ძირითადი მოთხოვნაც იყო.

2002 წლის 14 მაისს 1999 წლის 14 მაისს მიღებული კანონის ნაცვლად მიღებულ იქნა საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირებისა და ნებართვების გაცემის საფუძვლების შესახებ“ კანონი, რომლითაც დადგინდა მნიშვნელოვანი სიახლეები ლიცენზირებისა და ნებართვების გაცემის სფეროში, კერძოდ:

– დაუსტდა ჩამონათვალი ლიცენზირებას დაქვემდებარებული საქმიანობისა (მ.შ. პირველი მუხლის მეორე პუნქტის „ზ“ შეტანილია პარალამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო);

– თუ ადრე მოქმედი კანონით დაშვებული იყო საქმიანობის ინტერესებიდან გამომდინარე ლიცენზიის მისაღებად დამატებითი პირობებისა და ინფორმაციის ნუსხისა და დამატებითი პროცედურული მოთხოვნების განსაზღვრა, როგორც კანონით, ასევე კანონქვემდებარე აქტით, ახალი კანონით ეს შესაძლებელია მხოლოდ კანონით;

– დადგინდა ლიცენზირების ავტომატური წესით გაცემა, იმ შემთხვევაში, თუ კანონით არ არის დადგენილი სხვა პროცედურები. კანონში დეტალურად არის აღწერილი ლიცენზირების გაცემის თითოეული პროცედურა. კანონის ძირითადი პრინციპია მეწარმეთა გათავისუფლება ზედმეტი ბიუროკრატიული წინისაგან და მტიკების ტვირთის ადმინისტრაციულ ორგანოზე გადაცემა.

– კანონით განსაზღვრულია ნებართვების ცნება, ნებართვათა სახეები, ნებართვის გაცემის უფლებამოსილება, ნებართვების მიღების პროცედურა, რომელიც ლიცენზირების პროცედურების მსგავსად ემყარება მეწარმეთათვის პრიორიტეტის მინიჭებას;

– ახლებურადაა გააზრებული სალიცენზიო მოსაკრებლის გადახდა ასლის გაცემის შემთხვევაში;

– კანონი ადგენს პრინციპებს, რასაც უნდა ეყრდნობოდეს და შეესაბამებოდეს ლიცენზირებისა და ნებართვათა გაცემის სფეროში მოქმედი ნორმატიული აქტებით განსაზღვრული კრიტერიუმები, მოთხოვნები, პირობები და პროცედურები.

კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვის გაცემის საფუძვლები შესახებ“ უდავოდ პროგრესული ხასიათის აქტია და იგი ზღუდავს ლიცენზირებისა და ნებართვათა გაცემის სფეროში ჯერ კიდევ არსებულ ბიუროკრატიას და კორუფციას.

საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ, საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირებისა და ნებართვების გაცემის საფუძვლები შესახებ“, საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, საქართველოს „სალიცენზიო და სანებართვო მოსაკრებლების შესახებ“ კანონების და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, შეიმუშავა და 2003 წლის 2 ნოემბერს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის სხდომაზე დაამტკიცა „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულება“, რომელიც 2003 წლის 6 ნოემბერს, რომელიც შეტანილია აქტების სახელმწიფო რეესტრში და მინიჭებული აქვს სახელმწიფო სარეგისტრაციო კოდი № 260.020.000.16.06.006.172.

„აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულება“ განსაზღვრა, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, როგორც აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების სახელმწიფო რეგულირების ორგანო, მისი უფლებამოსილება და კომპეტენცია. დებულების საფუძველზე აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დაეკისრა: აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირებასთან დაკავშირებული საკითხების მოწესრიგება, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების სფეროების განსაზღვრა, მათი გაცემის, მოქმედების, ვადების, შეჩერების, გაუქმების და განახლების წესების და სხვა საკითხების განსაზღვრა და განხორციელება.

დებულებით საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-11 მუხლის საფუძველზე „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის მიღების უფლება აქვთ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული სერთიფიკატის მქონე აუდიტორებსა და სახელმწიფო რეგისტრაციავალიდ აუდიტორულ ფირმებს“ და რომელთა ერთადერთი მიზანია აუდიტორული საქმიანობა. აუდიტურ ფირმას და მის ფილიალს აუდიტორული საქმიანობის უფლება ეძლევა მხოლოდ მაშინ, თუ მასში სულ ცოტა ერთი აუდიტორი მინც მუშაობს.

საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაიცემა (ცალ-ცალკე)¹ შემდეგი სახის ლიცენზიები:

- ა) საბანკო აუდიტის;
- ბ) სადაზღვევო ორგანიზაციების აუდიტის;
- გ) საბირო, საეკონომიკური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტის;
- დ) ზოგადი აუდიტის (სხვა სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის).

¹ აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას შეუძლია მიიღოს ერთ ან რამდენიმე სფეროში აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია. აუდიტური ფირმის ჩამოსაკალიბრებლად ერთიანიბავე სერთიფიკატის საფუძველზე გაიცემა თითოეული სახის მხოლოდ ერთი ლიცენზია.

- აღნიშნული მოთხოვნიდან გამომდინარე და საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-11 მუხლის შესაბამისად, აუდიტორებს და აუდიტორ ფირმებს მ.შ. სხვა სახელმწიფოებისას, აუდიტორული საქმიანობა საქართველოს ტერიტორიაზე შეუძლიათ განახორციელონ მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზიის საფუძველზე. იმ შემთხვევაში, თუ აღილი ექნება ულიცენზიოდ, გაუქმებული ან მოქმედების ვადაგასული ლიცენზიით აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებას, დამნაშავე პირის მიმართ პასუხისმგებლობა განისაზღვრება საქართველოს „ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის“ მოთხოვნათა შესაბამისად.

ლიცენზიის მისაღებად წარსადგენი დოკუმენტაცია.

აუდიტორი, აუდიტორი ფირმა (ლიცენზიის მაძიებელი) ლიცენზიის მისაღებად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიმართავს წერილობითი განცხადებით, რომელიც უნდა აკმაყოფილებდეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 78-ე მუხლით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს და გარდა ამისა, უნდა შეიცავდეს: აუდიტორული ფირმებისათვის სამეწარმეო რეესტრში განსამართლოს რეგისტრაციის შესახებ მონაცემებს და ფირმაში დასაქმებულ აუდიტორთა მონაცემებს. ასევე მითითებას, თუ რომელი სახის ლიცენზიის მიღებას ითხოვს მაძიებელი. ლიცენზიის ჩაბეჭდვის მიერ წარმოდგენილ დოკუმენტს, გარდა სასამართლოს გადაწყვეტილებისა (აუდიტორული ფირმებისათვის) თან უნდა ერთვოდეს აუდიტორის სერთიფიკატის ასლი, ფირმაში დასაქმებული აუდიტორთა სერთიფიკატის ასლები და მათი საანკეტო მონაცემები, სალიცენზიო მოსაკრებელის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტები. დებულებით განსაზღვრულია აგრეთვე, სხვა სახელმწიფოს აუდიტორებისათვის ლიცენზიის მისაღებად წარსადგენი დოკუმენტების პირობები.¹ „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულება“ საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვის გაცემის საფუძველების შესახებ“ კანონის მესამე თავის მე-9 მუხლის მეხუთე პუნქტის საფუძველზე განისაზღვრა, რომ „აუდიტორული ორგანიზაციის რეორგანიზაციის, სახელწოდების ან ლიცენზიანტის ადგილმდებარეობის შეცვლის შემთხვევაში, აუდიტორული ორგანიზაცია ან მისი სამართალმემკვიდრე ვალდებულია 7 დღის ვადაში წერილობით აცნობოს ამის შესახებ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს განცხადებას თან უნდა დაერთოს გადასაფორმებელი ის დოკუმენტები, რომლებიც ექვემდებარება შესაბამის ცვლილებას“.

ლიცენზიის გაცემის წესი, მისი მოქმედების ვადები ლიცენზიის მაძიებლის მიერ წარმოდგენილ „ლიცენზიების მისაღებად წარსადგენი დოკუმენტაციები, მოწმდება და მაძიებლის წარდგენილი დოკუმენტაციის დღიდან ერთი თვის განმავლობაში ეცნობება ლიცენზიის გაცემის ან უარის თქმაზე“, ხოლო საქმიანობის განხორციელება ლიცენზიანტს შეუძლია გადაწყვეტილებისთანავე. ლიცენზიის მოქმედების ვადა, დებულების მიხედვით, დაწესებულია სამი წელი.

საგულისხმოა ერთი გარემოება, საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვის გაცემის საფუძველების შესახებ“ კანონის მე-14 მუხლის პირველი პუნქტით „ლიცენზია გაიცემა განუსაზღვრელი ვადით“, მაგრამ იმის გამო, რომ ამავ ეკანონის პირველი მუხლის მე-1 პუნქტის მოთხოვნაა „ამ მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტებით გათვალისწინებული სამეწარმეო საქმიანობის სახეებზე ლიცენზია შეიძლება გაიცეს განსაზღვრული ვადით, თუ ეს დადგინდება შესაბამისი კანონით“. აუდიტორულ საქმიანობას აქვს თავის მარეგულირებელი შესაბამისი კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, რომლის მე-11 მუხლის მესამე პუნქტით განსაზღვრულია, რომ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის მიღების უფლება აქვთ ატესტირებულ აუდიტორებს და სახელმწიფო რეგისტრაციაგადავლულ აუდიტორულ ფირმებს. ლიცენზიების მოქმედების ვადა ხუთ წელს არ აღემატება. სწორედ ამ ჩანაწერმა განაპირობა, რომ საქართველოს პარლამენტთან არსებულ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიამ დაადგინა ლიცენზიების მოქმედების სამწლიანი ვადა, რაც დადასტურებულია საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მიერ.

¹ უცხო ქვეყნების აუდიტორული ფირმების (ინდივიდუალური აუდიტორების) ლიცენზირებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული IFAC 1992 წლის დადგენილება „საბჭოს პოლიტიკის შესახებ“, რომლის მე-9 მუხლის მოთხოვნაა „სახელმწიფო რეგულირების სფეროში ისეთივე პრივილეგიების უზრუნველყოფა მომსახურების გაწევი უცხოური თუ საერთაშორისო ფირმებისა და პროფესიონალებისათვის, როგორც პრივილეგიებისავე სარგებლობენ მათი ადგილობრივი პარტნიორები და კონკურენტები.“ (ასს ტ. I გვ. 41)

ლიცენზიაზე უარის თქმის საფუძველი იმ შემთხვევაში, თუ ლიცენზიის მამბებლის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაცია არ აკმაყოფილებს სალიცენზიო პირობებს, ან გაუქმებულია და გაუქმებიდან არ არის გასული ერთი წელი ან კიდევ ლიცენზიის მამბებელს შეჩერებული აქვს ლიცენზიის მოქმედება და არის აღმოუხერხელი მისი შეჩერების საფუძველი - ადრე არსებული „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიების დებულებისაგან“ განსხვავებით, ახალი დებულებით გათვალისწინებულია ლიცენზიაზე უარის თქმის დამატებითი მოტივები, კერძოდ: ლიცენზია არ გაიცემა თუ წარმოდგენილი სერთიფიკატის საფუძველზე უკვე გაცემულია ლიცენზია ან კიდევ თუ სერთიფიკატის მოქმედების ვადის გასულამდე დარჩენილია 60 დღეზე ნაკლები.

ლიცენზიის მოქმედების შეჩერებაზე, გაუქმებასა და განახლებაზე გადაწყვეტილებას იღებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 25-ე მუხლით განსაზღვრულია ის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორული საქმიანობის საბჭო გადაწყვეტილებით შესაძლებელია აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) ჩამოერთვას აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია. საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვების გაცემის საფუძვლების შესახებ“ კანონის მე-4 თავში „ლიცენზიების მოქმედების შეჩერება და განახლება. ლიცენზიების გაუქმება“ ეს პროცედურები დაკონკრეტებული იქნა მე-15 მუხლში „ლიცენზიის მოქმედების შეჩერება ან განახლება“, მე-16 მუხლში „ლიცენზიების გაუქმება“, მუხლი მე-17 „განსაკუთრებულ შემთხვევაში ლიცენზიის მოქმედების შეჩერების ან ლიცენზიების გაუქმების მარეგულირებელი წესი და მე-18 მუხლში „ლიცენზიის გაცემის ან მის გაცემაზე უარის თქმის, მისი მოქმედების შეჩერების ან განახლების ან მისი გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების შეჩერება, აღმინისტრაციული სარჩელი ან სარჩელის წარდგენის შემთხვევაში“.

კანონის ამ მუხლების და საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 25-ე მუხლის მოთხოვნათა გათვალისწინებით „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის დებულების“ მე-5 მუხლით განსაზღვრული იქნა ის ქმედებანი, რომლის საფუძველზე შესაძლებელია აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) შეუჩერდეს აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია თუ იგი არღვევს კანონით დადგენილ სალიცენზიო პირობებს (სათანადო დასაბუთებული მიზეზების გამოსწორების ვადის (არაუგვიანეს 3 თვე) განსაზღვრით აუდიტორული საქმიანობის საბჭო განახლებს ლიცენზიის მოქმედებას აღმინისტრაციული წარმოების დასრულებამდე, წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით).

აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების მე-5 მუხლის მეხუთე პუნქტით განსაზღვრულია იმ ქმედებათა ფარგლი წრე ლიცენზიის ძალადაკარგულად (გაუქმებულად) გამოცხადების შესახებ. ასეთ ქმედებებს მიეკუთვნებიან თუ:

- ა) დადგინდება აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტი;
- ბ) გამოვლინდება აუდიტის ჩატარებისას საქართველოს ლიცენზიის კანონმდებლობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, აუდიტის ეთიკის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევის ფაქტები;
- გ) ლიცენზიის გაცემის შემდეგ გამოვლინდა მის მისაღებად აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ არასწორი მონაცემების წარდგენის ფაქტები;
- დ) აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ თავისი საქმიანობის თვისებების, მომსახურებისა და საჯარო პოლიტიკის არაკეთილსინდისიერი რეკლამის ფაქტები;
- ე) ლიცენზიის მოქმედების შეჩერების ვადის გასვლა, თუ ამ ვადის განმავლობაში არ აღმოიხერხება მისი შეჩერების საფუძველი;
- ვ) ლიცენზიის მფლობელის მოთხოვნა;
- ზ) ლიცენზიის სახელწოდების შეცვლისას;
- თ) ლიცენზიის მფლობელის გარდაცვალების ან უზოუქველად დაკარგულად გამოცხადებასთან დაკავშირებით ქმედუწუნაროდ ცნობა;
- ი) კანონით გათვალისწინებული სხვა საფუძველი.

სალიცენზიო მოწმობა აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს უბრუნდება ლიცენზიის გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილების ძალაში შესვლიდან 3 დღის განმავლობაში.

დებულებით დამტკიცებულია ლიცენზიის გაცემის წესი (სალიცენზიო რეესტრში) და ლიცენზიის გაცემიდან 10 დღის განმავლობაში იგი უნდა ეცხადოს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს და იგი აქვეყნებს „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში“. გარდა ამისა, აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ვალდებულია საქართველოს იუსტიციის სამინ-

ისტროს აცნობოს ლიცენზიაში ცვლილებების შეტანის, მისი მოქმედების შეჩერების, განახლების ან გაუქმების შესახებ. აღნიშნული მონაცემების, საქართველოს ადმინისტრაციული კოდექსის დადგენილი წესის თანახმად ყველა დაინტერესებულ პირს უფლება აქვს გაეცნოს სალიცენზიო რეგისტრის მონაცემებს და მიიღოს ლიცენზიასთან დაკავშირებული საჯარო ინფორმაცია.

დებულებით „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ“ განსაზღვრულია ისეთი შემთხვევები, როდესაც ლიცენზიის მფლობელი კარგავს ან აწინააღმდეგებს ლიცენზიას, ასეთ შემთხვევებში გაიცემა სალიცენზიო მოწმობის დუბლიკატი, რომელსაც აქვს ისეთივე იურიდიული ძალა, როგორიც მის დედანს. დუბლიკატის გაცემისათვის გადასახადი, მოსაკრებელის ოდენობა განისაზღვრება „სალიცენზიო და სანებართვო მოსაკრებელის შესახებ“ კანონის შესაბამისად.

დამოუკიდებლად მომუშავე აუდიტორები, აუდიტური ფირმები, მათ შორის ისინი, რომლებიც შექმნილია უცხოელების ან სხვა ქვეყნის იურიდიული ან ფიზიკური პირების მიერ, უფლებამოსილი არიან ეწეოდნენ აუდიტორულ საქმიანობას საქართველოს ფარგლებში, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აქვთ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზია ამგვარი საქმიანობის განხორციელების შესახებ. აუდიტორის საქვალიფიკაციო ატესტაციის (სერტიფიკატის) არსებობა იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი ან აუდიტური ფირმა არ ფლობს ლიცენზიას აუდიტური საქმიანობის განხორციელებაზე, არ აძლევს აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) აუდიტორული საქმიანობის შესრულების უფლებას.

აუდიტის სამართაზოორისო სტანდარტები

ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობის პრინციპებზე გადაყენამ დღის წესრიგში დააყენა ისეთი სამსახურის ჩამოყალიბების აუცილებლობა, რომელიც შეძლებდა ეკონომიკურ სუბიექტთან ჯანსაღი კავშირითიერთობის დამყარებით მისთვის მიეწოდებინა უტყუარი ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რამდენად სრულად არის ასახული მის ბუნდობლივად ანგარიშგებაში ფაქტობრივად გაწეული დანახარჯები, მიღებული შემოსაულები და ფინანსური შედეგები, საწარმოს საშუალებები, მთელი ქონების რაციონალურად, მიზანშეწონილად გამოყენების შესაძლებლობა, მისი ფექტური ამაღლება და გამოყენების ზრდის რეზერვები. სწორედ ამ მიზნების განახორციელებლად ასპარეზზე სრულიად ახალი პროფესიის ადამიანები – აუდიტორები გამოჩნდნენ, რომლებიც ძველი სარევიზიო სამსახურისაგან სრულიად ახალი, რესპექტაბელური, მოქმედების არეალით და დანიშნულებით, დემოკრატიულობისა და დამოუკიდებლობის ნიშნით გამოირჩევიან. სახელმწიფო კონტროლისაგან განსხვავებით, ამ ინსტიტუტის წარმომადგენლები არამარტო ამოწმებენ საქმიანობის ფინანსურ ანგარიშგებას, მათ უტყუარობას, შესრულებული სამუერნო ოპერაციების კანონიერებას, არამედ ისინი უფრო მრჩეველების, კონსულტანტების ფუნქციებს ასორციელებენ, ხელს უწყობენ ნებისთ თუ უნებლოდ დაშეებული შეცდომების გარკვევაგამოსწორებას, ავტოფე, რეკომენდაციებს უწევენ აღრიცხვის თანამედროვე მოთხოვნათა დონეზე წარმოებაში.

აუდიტორული მომსახურების ამ ამოცანების მისაღწევად საჭირო იყო მაღალკვალიფიციური კადრები. საქართველოში ისე მოხდა, რომ აუდიტი, ძირითადად, იმ მაკონტროლებელი და სარევიზიო სამსახურების მუშაკებისაგან ჩამოყალიბდა, რომლებსაც თავის დროზე მიღებული გარკვეულ ცოდნასა და გამოცდილებასთან ერთად, პქონდათ ზოგიერთი ნეგატიური ტენდენცია, რაც სრულიად მიუღებელი იყო საბაზრო ეკონომიკისათვის და ძირითადად, მათი საქმიანობის ეიწრო უწყებრივი მიდგომებიდან გამომდინარეობდნენ. იმ დროს არსებული წესებისა და მოთხოვნების შესაბამისად, ღიდი ყურადღება ექცეოდა მუშაოს თანმხვედრობას გეგმიურ მაჩვენებლებთან, ხოლო ასრული საქმიანობის უნარის გამოჟღავნება, პრაქტიკულ საქმიანობაში მისი ყოველგვარი გამოვლენა მკაცრად ისჯებოდა. შემოწმებები და რევიზიები ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით შედგენილი სხვადასხვა სახის ინსტრუქციებისა და განკარგულებების საფუძველზე ტარდებოდა, რის გამოც, ასეთი შემოწმების სტანდარტები, რომლის მოთხოვნებით გათვალისწინებული წესებით და პროცედურებით უნდა ჩატარებულიყო რევიზიები და შემოწმებები, არ არსებობდა. ყოველივე ამის შედეგად, ბევრი სპეციალისტი, რომელიც როგორც სპეციალისტი, სო-

ცილისტური ეკონომიკის დროს ჩამოყალიბდა, განიცდიდა გარკვეულ სიძნელეებს ახალი მთხოვნების გამო, ხოლო აუდიტის წესებისა და პროცედურების ასათვისებლად ქვეყანაში ახლად შეხადგმული აუდიტორული სამსახურისათვის არც სათანადო ინსტრუქციები და არც აუდიტის ჩატარების სტანდარტები არ არსებობდა.

აუდიტორული მომსახურების მსოფლიო პრაქტიკამ ცხადყო, რომ აუდიტორული საქმიანობის წარმატებით განვითარებისათვის უაღრესად მნიშვნელოვანია იმ ქვეყნების გამოცდილების ჯგეროვანი შესწავლა, სადაც აუდიტორული საქმიანობა მრავალ წელს ითვლის და იგი ერთიანი სტანდარტებით ხორციელდება.

აუდიტის სტანდარტების შედგენა გასული საუკუნის 50-იანი წლებიდან იღებს სათავეს, ეს ის დროა, როდესაც მოხდა ტრანსნაციონალური კორპორაციების გარდაქმნა და გაერთიანება მსხვილ საერთაშორისო ფირმებად, რამაც აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო უნიფიკაციის აუცილებლობა წარმოშვა, რადგან ამ სფეროში პრობლემები თითქმის ყველა ქვეყნისათვის პრაქტიკულად ერთგვარი იყო. ამ მიზნის მისაღწევად პირველი ნაბიჯი აშშ ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტმა (AICPA) 1942 წელს გადადგა, როცა შედგენილ და შემდეგ დამტკიცებულ იქნა აუდიტის ჩატარების პროცედურების ათი სტანდარტი, რაც შემდგომ გაერთიანებულ იქნა ერთ კრებულში სახელწოდებით „აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები“ – (GAAS). აღნიშნულმა სტანდარტმა დასაბამი მისცა აუდიტორული საქმიანობის შემდგომ განვითარებას და იგი განიხილეთოდა როგორც დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოების პროცედურების ხარისხის დასადგენ მინიმალურ ზღვრად, აგრეთვე, აუდიტის ჩატარების პროცედურების აუცილებელ ნორმატიულ აქტად, რითაც მიღწეულ უნდა იქნას ის მიზნები, რასაც აუდიტორული მომსახურების მაღალი დონე გულისხმობს. ფაქტიურად, ეს სტანდარტები მიჩნეული იქნა აუდიტორული საქმიანობის სახელმძღვანელოდ.

GAAS-ის ათიდან პირველი სამი სტანდარტი ეხება პიროვნულ თვისებებს, რომელიც უნდა გააჩნდეს აუდიტორს, ანუ ისინი ზოგადი ხასიათის სტანდარტებია, მომდევნო სამი სტანდარტი პრაქტიკული მუშაობის სტანდარტებია და მოიცავს დაგეგმვას, კონტროლის შიდა სტრუქტურების ელევას და შესაბამისი დასაბუთების მისაღებ პროცედურებს, ბოლო ოთხი სტანდარტი ეხება ანგარიშგებას, რომელიც აუდიტის პროცესის იმ ელემენტებს განსაზღვრავს, რაც აუდიტორული დასკვნის შინაარსის ფორმირებას ეხება. შემდგომში ეს სტანდარტები სისტემაში იქნა მოყვანილი და მომზადდა მათგან გამომდინარე 54 სტანდარტი. აშშ-ში ეს სტანდარტები საეალებულოდ იქნა აღიარებული. აუდიტორული საქმიანობის ერთ-ერთი ფუძემდებელი არტურ მონტგომერი აღნიშნავდა, რომ პროფესიონალები, რომელთათვისაც აუცილებელია ჩაწევენენ აუდიტორების სამუშაოს, დეტალურად უნდა იცნობდნენ სტანდარტებს, რადგანაც ისინი საფუძელად უდევს მთელ ფუნდამენტალურ საეციალურ ლიტერატურას. საყოველთაოდ მიღებული ათი სტანდარტი, ყველა მომდევნო პროცედურისა და სტანდარტის წყაროა, და აქვე მოჰყავს ამ სტანდარტების გაერთიანებისა და სამ ჯგუფად ჩამოყალიბების პრინციპები შემდეგი სახით:

ზოგადი სტანდარტები

1. აუდიტი უნდა ჩატარდეს იმ პირისა ან პირების მიერ, რომელთაც სათანადო მოზადება და მუშაობის გამოცდილება აქვთ;
2. დაეალებასთან დაკავშირებულ ყველა საკითხში შენარჩუნებული უნდა იყოს აუდიტორის დამოუკიდებელი მიდგომა;
3. აუდიტის შესრულებისა და დასკვნის შედგენისას თვალსაჩინოდ უნდა გამოიკეთოს საჭირო პროფესიული ოსტატობა.

პრაქტიკული მუშაობის სტანდარტები

1. სამუშაო მონდომებით უნდა დაიგეგმოს, უნდა განსორციელდეს თანაშემწეების მუშაობის კონტროლი;
2. აუდიტორული შემოწმების გეგმის შესადგენად და შემოწმებათა ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის აუცილებელია საკმარის ინფორმაცია შიდა კონტროლის სტრუქტურის შესახებ;

3. შესაძლებელი ფინანსურ ანგარიშგებაზე თვალსაზრისის შემუშავებისათვის საჭიროა საქმას საფუძველი, რისთვისაც აუცილებელია შესაბამის დასაბუთებათა შეკრება დათვლიერების, დაეიერების, გამოკითხვის და მიღებული მონაცემების დადასტურების პროცესში.

ანგარიშების სტანდარტები

1. აუდიტორულმა დასკვნამ უნდა დაადგინოს, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშები ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს;
2. დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ის გარემოებები, როცა ეს პრინციპები თანმიმდევრულად არ იყო დაცული მიმდინარე წელს წინა წელთან შედარებით;
3. ფინანსურ ანგარიშში ასახული ინფორმაცია მთლიანობაში უნდა ჩაითვალოს სინამდვილის შესატყვისად, თუკი დასკვნაში საპირისპირო აზრი არ არის გამოთქმული;
4. დასკვნა უნდა შეიცავდეს ფინანსური ანგარიშის შესახებ გამოთქმულ აზრს, ან მტკიცებას, რომ აზრის გამოთქმა შეუძლებელია. თუ რატომ არ შეიძლება საბოლოო აზრის გამოთქმა, ამის მიზეზები უნდა დასახელდეს. ყველა შემთხვევაში, როდესაც ფინანსურ ანგარიშს აუდიტორის სახელი უკავშირდება, დასკვნა უნდა შეიცავდეს გარკვეულ მითითებას სამუშაოს ხასიათისა და ქასუხისმგებლობის ხარისხზე, რომელიც აუდიტორს ეკისრება.¹

ზემოთ მოყვანილი სტანდარტები განსაზღვრავს აუდიტის ჩატარების მასშტაბებს, მეთოდოლოგიას, მეთოდოლოგიას და როგორც აუდიტორის, ისე აუდიტისადმი საერთო მიდგომის წესებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტორული მომსახურების მაღალ დონეს, ხელს უწყობენ ამ პროცესებისა და პროფესიისათვის საზოგადოებრივი იმიჯის შექმნას, რათა დაეხმაროს აუდიტორებს დამკვეთთან მოლაპარაკებაში და რაც მთავარია, უზრუნველყონ აუდიტორული პროცედურების ცალკეული ელემენტების კავშირი.

მიუხედავად GAAS-ის საერთაშორისო აღიარებისა, იგი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტად მინც არ იქნა აღიარებული, თუმცა მისი ათი სტანდარტი გახდა საფუძველი ბევრ ქვეყანაში ნაციონალური სტანდარტების შემუშავების სხვადასხვა ქვეყანაში გამოცემული აუდიტის ნაციონალური სტანდარტები ერთმანეთისაგან განსხვავდებიან ფორმით და შინაარსით და ისინი საყოველთაოდ აღიარებულნი არიან მოცემულ ქვეყანაში. ამასთან ერთად, მსოფლიოს აუდიტისა და ბუღალტრული აღრიცხვის სხვადასხვა ორგანიზაციების მიერ დიდი ძალისხმევა იყო აღმოჩენილი, რათა სხვადასხვა ქვეყანაში შემუშავებული აუდიტის სტანდარტები შეეჯერებინათ, რომ ყველა ქვეყნისათვის მისაღები ყოფილიყო. ამ ძალისხმევის შედეგი გახდა ის, რომ შემუშავებულ იქნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომელსაც სხვადასხვა ქვეყნებში გამოსაქვეყნებელ სტანდარტებთან ერთად GAAS ათი სტანდარტი დაედო საფუძვლად.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (International Federation of Accountants – IFAC), აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (International Auditing Practices Committee – IAPC) მიერ შემუშავებულ იქნა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (International Standards on Auditing – ISAs) ანუ როგორც მას ოფიციალურად უწოდებენ „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ (Audit Technical Pronouncements). ეს სტანდარტები, ფაქტობრივად, GAAS განერციობასა და განმარტებებს წარმოადგენს და საყოველთაოდ მიღებულ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებად ითვლება, ანუ იგი ფართო მნიშვნელობით, წარმოადგენს როგორც აუდიტის ჩატარების ნატივებს, ისე პროფესიული ქცევის პრაქტიკულ და თეორიულ სახელმძღვანელოს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოყენება დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარების ყველა შემთხვევაში, მაგრამ მათ არ აქვთ პრიორიტეტები ადგილობრივ სტანდარტებთან. ზოგიერთ ქვეყანაში (მაგალითად: ავსტრალია, ბრაზილია, ინდოეთი, პოლანდია) საერთაშორისო სტანდარტები წარმოადგენს ბაზას საკუთარი სტანდარტების შესაქმნელად, ხოლო იმ ქვეყნებში, სადაც არ აქვთ საკუთარი სტანდარტები (მაგალითად: კუიპროსი, მადაგასკარი, ნიგერია და სხვ.) საერთაშორისო სტანდარტები აღიქმება როგორც ერთიანი. განვითარებულ ქვეყნებში, სადაც აუდიტორული საქმიანობა რამდენიმე ათეულ

¹ „მონტგომერი აუდიტი“ თბ. 1998 წ. გამოცე. „ფინანსები“ გვ. 65–66

წელს ითვლის (კანადა, დიდი ბრიტანეთი, ირლანდია, აშშ), აქეთ საკუთარი ეროვნული სტანდარტები. ასს საყოველთაოდ აღიარებამ განაპირობა, რომ საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საკმინიშნის საბჭოს და საქართველოს პროფესიულ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის ძალისხმევით ქართულ ენაზე ითარგმნა ეს სტანდარტები, რითაც საფუძველი ჩაეყარა საქართველოში ასს (ISAs) განსახორციელებელი პროცედურებით აუდიტის ჩატარებას. ასს, რომელიც ორი ტომისაგან შედგება, ქართულ ენაზე ნათარგმნია IFAC-ის მიერ 1998 წელს გამოცემული ანალოგიური კრებულებიდან და იგი ორენოვანია (ქართული, ინგლისური). ამ სტანდარტებს, ძირითადად, ორი მიზანი აქვს, ხელი შეუწყო პროფესიული დონის განვითარებას და შესაძლებლობის ფარგლებში მოახდინოს აუდიტის საერთაშორისო მასშტაბით უნიფიცირება.

ასს (ISAs) შეტანილია აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კოორტიკის მიერ შედგენილი სტანდარტები, დებულებები და სხვადასხვა საცნობარო მონაცემები.

ასს გამოცემულ კრებულში სტანდარტები და დებულებები თემატიკის მიხედვით ათ განყოფილებადაა წარმოდგენილი შემდეგი თანმიმდევრობით:

- ასს № 100 - 199 „შესავალი,
- ასს № 200 - 299 „პასუხისმგებლობა,
- ასს № 300 - 399 „დაგეგმვა,
- ასს № 400 - 499 „შიდა კონტროლი,
- ასს № 500 - 599 „აუდიტორული მტკიცებულებები,
- ასს № 600 - 699 „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება,
- ასს № 700 - 799 „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება,
- ასს № 800 - 899 „სპეციალიზირებული სფეროები,

აღნიშნულ 8 განყოფილებაში შეტანილია ასს 36 სტანდარტი, რომელიც ძირითადად, აუდიტის ჩატარების პრინციპებს ეხება, დაწყებული მისი დაგეგმვიდან, დამთავრებული აუდიტის შედეგებზე დასკვნის შედგენით და მისი შედეგისათვის სათანადო პროცედურების განხორციელების სტანდარტებით, როგორცაა შიდა კონტროლი, აუდიტორული მტკიცებულება, სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება და სხვ. ანუ ისეთი სტანდარტები, რომლებიც განსაზღვრავენ აუდიტორის პასუხისმგებლობას, ხარისხის კონტროლს და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურულ საფუძველებს.

ასს № 1000 - 1100 „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები“ ის სტანდარტებია, რომლებიც დებულებების სახით არის წარმოდგენილი. ისინი ძირითადად, ეხება საბანკო ოპერაციების აუდიტს და განიხილება აუდიტის ის პროცედურები, რომლებიც შეეხება საერთაშორისო კომერციულ ბანკებს, მათზე ზედამხედველობას, რისკის შეფასებას და შიდა კონტროლს, აგრეთვე, კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემის (კსს) გამოყენების წესებს, დებულებების მიზანია, უზრუნველყოს ინფორმაცია და მითითებები იმის შესახებ, თუ როგორი პრაქტიკული დახმარება უნდა გაუწიოს როგორც გარე დამოუკიდებელ აუდიტორებს, ისე შიდა აუდიტორებს საბანკო ოპერაციების აუდიტის ჩატარებისას, თუმცა როგორც დებულებაშია აღნიშნული, იგი არ არის განკუთვნილი იმისათვის, რომ სარგებლობდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების უფლებამოსილებით. სულ ამ განყოფილებაში 11 დებულებაა.

ცალკეა წარმოდგენილი № 530 სტანდარტი „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები“, რომლის მიზანია იმ სტანდარტების და მითითებების დაცვანა, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვებას და ეს აუდიტორული მტკიცებულებები დააკმაყოფილებენ აუდიტორული ტესტების მიზნებს. ამ სტანდარტში დეტალურად არის განხილული ის წესები და პროცედურები, რომელიც აუდიტორმა უნდა განახორციელოს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისათვის, ანო-მალური შეცდომების გამომწვევი მიზეზების დასადგენად და შერჩევის რისკის განსა-საზღვრადად.

ამავე კრებულში გარდა აუდიტის სტანდარტებისა და დებულებებისა, შესავლის სახით შეტანილია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საინფორმაციო მონაცემები აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფაზე და პროფესიული ბუღალტრული აღრიცხვის ევალუაციის აღიარებაზე, რაც საბჭოს პოლიტიკის დადგენილებით არის განსაზღვრული.

კრებულის ბოლოს წარმოდგენილია „პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი“, რომელიც გამიზნულია იმისათვის, რომ განისაზღვროს მოდელი, რომელსაც დაეფუძნება ეთიკის ეროვნული კოდექსები და სახელმძღვანელო ინსტრუქციები. ეთიკის კოდექსი აწესებს პროფესიონალ ბუღალტრთა ქცევის ნორმებს და ძირითად პრინციპებს, რომელთა დაცვა მოთხოვნილება თითოეულ პროფესიონალ ბუღალტრს, რათა მიღწეულ იქნას საერთო მიზნები. გარდა ამისა, ყოველი სტანდარტის ბოლოს განხილულია სახელმწიფო სექტორში ამ სტანდარტების გამოყენების პერსპექტივები, რომელიც მისაღებია სახელმწიფო სექტორთან დაკავშირებული აუდიტის ყველა არსებითი ასპექტისათვის.

ას სტანდარტებში გამოყენებისას, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტი მხედველობაში იღებს რა აუდიტის მსოფლიო პრაქტიკის განზოგადებასა და მსოფლიოში მიმდინარე მოვლენებს, აგრეთვე, გამოვლინებულ სხვადასხვა უკანონო ქმედებათა აღსაკვეთად გასატარებელ ღონისძიებათა აუცილებლობას, ყოველივე ამის გათვალისწინებით, იგი პერიოდულად ახორციელებს ას სტანდარტებისა და დამატებების შექმნასთან ერთად სრულიად ახალი სტანდარტების შემოღებას ან მოქმედი სტანდარტების გაუქმებას. ამის შესახებ ას სტანდარტში აღნიშნულია, რომ „ეს სტანდარტები (ასს) და პრინციპები, სავარაუდოა, დროთა განმავლობაში შეიცვალოს ახალი პროფესიული სტანდარტების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ბიზნესის გარემოში განვითარებული მოვლენების შესაბამისად“. სწორედ ამ მოთხოვნებმა განაპირობა, რომ აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტმა მათ მიერ 1998 წელს გამოცემული ას მოქმედ 8 სტანდარტში და დებუღებაში შეიტანა მთელი რიგი არსებითი შესწორებები და დამატებები, შემოიღო მოქმედებაში სრულიად ახალი კოდექსი 10 სტანდარტი, ხოლო ორი სტანდარტი საერთოდ გააუქმა.

მოქმედ სტანდარტებს ძირითად ცვლილებებსა და დამატებებთან ერთად, აუდიტის ზოგიერთი პროცედურის უკეთ აღქმის მიზნით, დაერთო საქმად ერცევილი დანართები, ასევე, დეტალურად არის განხილული ის პრინციპები და წესები, რის შედეგად მიღწეულ უნდა იქნას ჩატარებულ აუდიტზე დასკვნის უტყუარობა თანდაყოლილი და შეუმჩნეველი რისკების გათვალისწინებით. ამასთანავე, კონკრეტდება როგორც აუდიტორის, ისე ეკონომიკური სუბიექტის პასუხისმგებლობის დონე და ის პრინციპები, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტორსა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის საქმიან, კონსტრუქციულ, სამართლებრივ ურთიერთობას. ას სტანდარტი შესწორებები და დამატებები შეეხო:

- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობას;
- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები;
- აუდიტორული მტკიცებულება;
- აუდიტის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს თაღლითობისა და შეცდომების გათვალისწინებაზე (აღრე ას სტანდარტში „თაღლითობა და შეცდომა“);
- ფუნქციონირებადი საწარმოს აუდიტს;
- ბანკის ზედამხედველობისა და გარე აუდიტორების ურთიერთობას;
- ცალკეულ მოსაზრებებს მცირე საწარმოთა აუდიტზე;
- მოსაზრებებს ასს № 310, 400 და 250 პრაქტიკული გამოყენების საკითხებზე.

ზემოთ მოყვანილ ას სტანდარტი შესწორებები და დამატებები, მართალია, არსებითად ცვლის აუდიტის ჩატარებისას სტანდარტების და დებუღებების ზოგიერთ წესს, მაგრამ იგი მაინც მოქმედი სტანდარტების და დებუღებების პრინციპებს ეფუძნება, ხოლო ახალ სტანდარტებში და დებუღებებში აუდიტის ჩატარების დღემდე სრულიად დაუდგენელი პრინციპების განხილული და აქედან გამომდინარე, მისი პრაქტიკაში დანერგვა აუცილებლობას წარმოადგენს. ასს ახალი სტანდარტებია:

- რწმუნებაზე გარიგება;
- კომუნიკაცია მართვაზე პასუხისმგებელ პირებთან აუდიტის საკითხებზე;
- გრადუირი ღირებულებების შეფასებისა და ახსნა-განმარტებების აუდიტი;
- გარეშე მხარეებთან დადასტურება;
- სამეურნეო ერთეულისა და მისი გარემოს შესწავლა და არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;

- პროცედურებში აუდიტორების მიერ შეფასებულ რისკებზე რეაგირება;
- ელექტრონული კომერცია; გაუღენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე;

- აუდიტორის მიერ ანგარიშგების წარდგენა საერთაშორისო ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- ბანკების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

- წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი.

ახალი სტანდარტები და მოქმედ სტანდარტებში შეტანილი ცვლილებები და შესწორებები განსაზღვრავენ აუდიტის ჩატარების საერთო მიდგომას ამჟამად მოქმედ სტანდარტებთან ერთობლიობაში, მის მასშტაბებს, რაც ხელს უწყობს საბაზრო ურთიერთობათა პრინციპების მიმართ აუდიტორთა აზროვნების სწორად ჩამოყალიბებას, მისი თეორიის ყოველმხრივ დაახლოებას პრაქტიკასთან. დღეს საქართველო განაგრძობს ეკონომიკურ რეფორმებს, რის შედეგად მისი მონაწილეობა საერთაშორისო ინტეგრაციაში და შრომის განაწილებაში უფრო გაღრმავდება და გაფართოვდება, ამასთან დაკავშირებით, ასს შეტანილი ყველა ცვლილების პრაქტიკულად გამოყენება აუდიტორებისათვის საკვალდებულოა, რადგან სწორედ ასეთი გზით შეიძლება ქართველი აუდიტორი რამდენადმე მიუახლოვდეს საერთაშორისო აუდიტის პარამეტრებს.

ასს სტანდარტები განსაზღვრავენ აუდიტის ჩატარების საერთო მიდგომას, შემოწმების მასშტაბებს, აუდიტორების ანგარიშების სახეობებს, მეთოდოლოგიას და აგრეთვე, ძირითად პრინციპებს, რომელთაც უნდა იხელმძღვანელოს ამ შემოწმების ყველა წარმომადგენელმა. ასს მოცემული სტანდარტები და დებულებები, მათი შინაარსი და პროცედურები, ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში დამოკიდებულნი არიან ამა თუ იმ სტანდარტში გათვალისწინებული პრინციპების მოთხოვნებზე, რის გამოც, იგი აღიქმება მთლიან ნორმატიულ დოკუმენტად და აუდიტორული მომსახურების ბაზარზე, აუდიტორის ეთიკის კოდექსთან ერთად აუდიტორული საქმიანობის უმაღლეს მარეგულირებელ ნორმატიულ აქტად ითვლება. საყოველთაოდ აღიარებულია, აუდიტორმა რომ წარმატებით შეძლოს თავისი პროფესიული მოვალეობის განხორციელება, სათანადო განათლებასთან ერთად, განუხრელად უნდა დაიცვას აუდიტორის ეთიკის კოდექსი და შესწავდეს აუდიტის ჩატარების უნარი პრაქტიკული საქმიანობის ყველა იმ წესის და პრინციპის გათვალისწინებით, რასაც ასს მოითხოვს. ამასთან ერთად, განსათვალისწინებელია ისიც, რომ ასს ხელს უწყობს აუდიტორის პროფესიული დონის ამაღლებას, განსაზღვრავს მისი საერთო მომზადების დონეს, ყოველივე ეს კი აუდიტორს საშუალებას აძლევს თავისი ფუნქციები შეასრულოს სწრაფად, ცვალებადი ვითარების პირობებში სრულიად განსხვავებულ გარემოებაში, რომელშიც შესაძლებელია იმყოფებოდეს ეკონომიკური სუბიექტი. შეიძლება გადაუჭარბებლად ითქვას, რომ ასს ემყარება ერთ ძირითად პრინციპს - აუდიტორული საქმიანობა შეაყრწევს რისკებს და უმაღლეს პასუხისმგებლობას გულისხმობს, რაშიც, პირველ რიგში, თვით აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს და ირწმუნოს, რომ ასს მოთხოვნების დაცვას მეტი სიკეთის შოტანა შეუძლია მათთვის, ვიდრე მის დარღვევებს ან გვერდის ავლას. საგულისხმოა ასს ერთი მნიშვნელოვანი სპეციფიკური გარემოებაც, რაც მის პოზიტიურ თვისებაში გამოიხატება, კერძოდ, ასს არ წარმოადგენს დოგმას, მკაცრ ნორმატიულ დოკუმენტს, არამედ განსაზღვრავს აუდიტის ჩატარების ძირითად ორიენტირებს, ცალკეული საკითხების ფუძემდებელ პრინციპებს პრობლემების დეტალიზაციის გარეშე და იგი შემუშავებულია არა აუდიტორის კეთილგონიერი განსჯის შესაზღვრავად, არამედ აუდიტორული დასკვნებისა და ანგარიშგების ჩამოყალიბებისათვის სათანადო დახმარების აღმოსაჩენად.

აუდიტორების მიერ გამოყალიბების დაშვება ასს თითოეული სტანდარტის წინასიტყვაობაშია დაფიქსირებული შემდეგი სახით: *„გამონაკლის შემთხვევაში, აუდიტორმა, შეიძლება საჭიროდ ჩათვალოს სტანდარტებიდან გადახვევა, რათა უფრო ეფექტურად განახორციელოს აუდიტის მიზანი. ამგვარ სიტუაციაში აუდიტორი მზად უნდა იყოს ასეთი გადახვევის დასაბუთებლად“.*

ასს ძირითადი პრინციპებია: მასში გადმოცემული წესების კანონზომიერება, ლოგიკური მიდგომა და მათი განუხრელი დაცვით სრულყოფილი შედეგების მიღწევა, აუდიტორმა თავისი საქმიანობა უნდა შეუხამოს ამ პოსტულატებს და მათი თანმიმდევრულად პრაქტიკაში გამოყენებით უნდა უზრუნველყოს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგებზე რეალური დასკვნის მომზადება. ის კრიტერიუმები, რომლებსაც ასს ემყარება, ითვალისწინებს შემდეგ ძირითად მოთხოვნებს:

- აუდიტი უნდა ჩატაროს ისეთმა პირმა, რომელსაც აქვს ადეკვატური პროფესიული მომზადება, მუშაობის გამოცდილება და აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ლიცენზია;

- აუდიტორული მომსახურებისას მტკიცედ უნდა იქნას დაცული აუდიტორის ეთიკის კოდექსი და პროფესიონალური საქმიანობა უნდა დაეყრდნოს დამოუკიდებლობას, პატიოსნებას, ობიექტურობას, პროფესიონალურ კომპეტენტურობას, პროფესიულ ქცევას და კონფიდენციალობას, რამაც უნდა უზრუნველყოს მიუკერძოებელი უტყუარი დასკვნის შედგენა;

- აუდიტორი არ უნდა შეუდგეს საქმიანობას სათანადო გეგმის შედგენის გარეშე, რითაც გააადვილებს და რაციონალურს გახდის აუდიტორულ შემოწმებას;

- აუდიტორი ღრმად უნდა ჩაწედეს დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემას, რათა შესაბამისად დაგეგმოს თავისი სამუშაო, განსაზღვროს აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა, აუდიტის ეტაპებისა და მთლიანად შემოწმების დამთავრების ვადები, რათა მიადწიოს აუდიტორული შემოწმების მაღალხარისხიანობას;

- აუდიტორული მომსახურების მსვლელობისას, გამოკითხვის, დაკვირვების, ანალიზისა და სხვა მეთოდების გამოყენებით, აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს საკმაო მასალა ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების უტყუარობის თაობაზე, რაც სათანადო გაანალიზების შემდეგ გამოიყენოს დასკვნის შედგენისას;

- აუდიტორულ დასკვნაში აუდიტორმა ზუსტად უნდა განსაზღვროს, პასუხობს თუ არა ეკონომიკურ სუბიექტში მოქმედი აღრიცხვა-ანგარიშგება დადგენილ წესებს;

- აუდიტორულ დასკვნაში ასახული უნდა იყოს გარემოებანი, რამაც გამოიწვია ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაში საადრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა წინა საადრიცხვო პერიოდთან შედარებით;

- აუდიტორი უნდა ეყრდნობოდეს ერთ შეუცვლელ პრინციპს, რომ ბუღალტრულ (ფინანსურ) ანგარიშში შეშავალი ინფორმაცია ითვლება უტყუარად;

- აუდიტორული დასკვნა უნდა შეიცავდეს ან აუდიტორის აზრს ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშის უტყუარობის შესახებ, ან იმ მიზეზების აღწერას, რომელმაც განაპირობა დასკვნის შედგენის შეუძლებლობა.

ასს-სათვის მაღალი საკანონმდებლო სტატუსის მინიჭებამ დიდი როლი ითამაშა როგორც აუდიტური ფორმების, ისე ინდივიდუალური აუდიტორების პრაქტიკულ საქმიანობაში. მისი პრინციპების დანერგვამ გამოიწვია აუდიტორული საქმიანობის მოდერნიზაცია, განსაკუთრებით აუდიტის დაგეგმვის, დოკუმენტირების, მტკიცებულებების, ხარისხის კონტროლის და განხორციელებული აუდიტორული შემოწმების შედეგად დასკვნების შედგენის თვალსაზრისით. ასს დანერგვის შემდეგ არ არის გასული დიდი დრო, ამიტომ ძნელია განისაზღვროს ქვეყანაში ამ სტანდარტების დანერგვით მიღწეული შედეგები, რადგან აუდიტის ახალ განზომილებაში გადართვა მრავალი ობიექტური თუ სუბიექტური წინაპირობებისა და მომენტების გათვალისწინებით, ერთ-ერთი რთულად განსახორციელებელი პროცესია თავისი სიღრმით, კონკრეტულობით და იმავდროულად მასშტაბებით, თუმცა ამ მცირე დროშიც, პრაქტიკულმა საქმიანობამ ნათელყო მისი დადებითი მხარეები, კერძოდ:

ასს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების შედეგად მიღებული შედეგები აღარ არის ურთიერთმისაღები მხოლოდ შემსრულებელსა და დამკვეთს შორის. დღეს მისი არეალი საგრძნობლად გაიზარდა. ადრე წარმატებული აუდიტორული მომსახურების ძირითადი საზომი იყო ბიუჯეტის მხრიდან პრაქტიკის განუცხადებლობა და კმაყოფილების გამოხატვა. ამ მიმართებით ბოლო დროს სიტუაცია შეიცვალა, აუდიტის შედეგებით გარდა დამკვეთისა და მესამე პირისა, დაინტერესებულს გამოხატავენ საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოები (იმ ფარგლებში, რაც მათ კომპეტენციას განეკუთვნება), რის გამოც, ახლანდელი აუდიტორები სუპერლოზურად იცავენ „თამაშის საერთო წესებს“, რომელიც ნაკარნახევი აუდიტორულ სფეროში სახელმწიფო რეგულირებით.

ასს მიხედვით ჩატარებული აუდიტის შედეგებით მოპოვებული ინფორმაცია გასაგებია ბიზნესის სფეროს როგორც ადგილობრივი, ისე უცხოელი წარმომადგენლებისათვის, თავის მხრივ ის ასახავს მომხმარებლისათვის უტყუარ ინფორმაციას ეკონომიკური სუბიექტის რეალური მდგომარეობის შესახებ. ეს კი ინვესტორებს ეხმარება სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობს უცხოელი ინვესტორების დაინტერესებას და მოზიდვას. ამასთან ერთად, ასს აუდიტის განხორციელებული

ბამ საქართველოს აუდიტი თავისი პარამეტრებით რამდენადმე მიუახლოვა საერთაშორისოს, რამაც საგრძნობლად შეამცირა რისკის ფაქტორის სიმძაფრე უცხოელ ინვესტორთათვის კაპიტალდაბანდებებისას, რაც ეროვნული ეკონომიკის აღორძინების, ფინანსური ხელშეწყობის ერთ-ერთი უმინიმუმდენი წინაპირობაა.

ასის აღიარებამ აუდიტის განსახორციელებელი მთავალი სტატუსის საკანონმდებლო დოკუმენტად, არსებითად შეცვალა ადრე არსებული აუდიტის განხორციელების პრინციპები, რამაც თავის მხრივ, დიდი როლი ითამაშა ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის განვითარებასა და სრულყოფაში. ასს, პირველ რიგში, აუდიტორებს ავალდებულებს თავისი საქმიანობა ააწიროს ასს გათვალისწინებული ეროიანი ნორმების საფუძველზე და ამასთანავე, არანაკლებ საყურადღებოა ისიც, რომ ეკონომიკური სუბიექტები დარწმუნდნენ, რომ აუდიტორები, ასს საეკონომიკურ დოკუმენტად აღიარების გამო ზუსტად შეასრულებენ მის მოთხოვნებს, რადგან მათი საქმიანობა კონტროლირებადია როგორც ასს, ისე კანონმდებლობით. ამასთან ერთად, ე.კ. სუბიექტები დარწმუნდნენ, რომ ასს ისეთი დოკუმენტია, რომელიც ეხმარება აუდიტთან დაკავშირებული ყველა მხარის ინტერესებს, ხელს უწყობს მათ შორის ურთიერთდადებითების მნიშვნელოვანი ასპექტების რეგულირებას.

ასს აუდიტორის პროფესიისადმი წაყენებული მოთხოვნების შესრულება ქართველი აუდიტორებისათვის საეკონომიკურ გარემოში გახდა, რის შედეგად სიტყვა „აუდიტი“ ქართულ მეცნიერებაში ახალი მნიშვნელობა შეიძინა და ისევე აღიქმება, როგორც სხვა ქვეყნებში, რადგან იგი პასუხობს ასს მოთხოვნათა გარკვეულ კრებულს, კერძოდ: ასს ხელი შეუწყო მათი პროფესიონალური დონის ამაღლებას, აუდიტორთა ჩვეულებისა და წესების შეთვისებას, წამოჭრილი საკითხების უკეთ აღქმასა და იმ გზების დასაძლევას, რაც მათ პრაქტიკაში ხელდას. როგორც უცხოელი ექსპერტები აღნიშნავენ, საქართველოს აუდიტორთა კორპუსის დიდი ნაწილი საბჭოური სისტემისათვის დამახასიათებელ, კარგ, ზოგად და პროფესიონალურ განათლებასთან ერთად თავის პროფესიაში საკმაოდ კვალიფიცირებული არიან, რის შედეგად, ისინი იოლად ითვისებენ დასაველითის სისტემაში შემუშავებულ უნარ-ჩვევებს და ასს პრინციპებს მათი სრული მორგება მხოლოდ დროის საკმეა. ამასთან ერთად, ხაზი უნდა გავსება იმ მნიშვნელოვან გარემოებასაც, რომ ასს ცოდნა აუდიტორებს საშუალებას აძლევს უფრო აქტიური მონაწილეობა მიიღონ უცხოურ აუდიტურ ფორმებთან ერთად გამოცხადებულ ტენდერებში, საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტის განხორციელებაში, რომლის ფაქტები ასს მიღების შემდეგ არცთუ იშვიათია.

ასს არსებითად გააძლიერა აუდიტური ფორმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების ურთიერთობა ეკონომიკურ სუბიექტებთან (სახელმწიფო ორგანოებთანაც) განსაკუთრებით მათთან, ვინც აუდიტორის მიმართ ზედმეტად მომთხოვნიან. ასს აუდიტორებს მისცა შესაძლებლობა ეკონომიკური სუბიექტებისათვის განემარტა, რომ ასს-ში კონსტანტირდება აუდიტის შესრულებული შესაძლებლობები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაში დარღვევა-დამახინჯებათა გამოვლენაზე, ამასთანავე, ის პრინციპები, რომლითაც განისაზღვრება ეკონომიკური სუბიექტისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობა. კერძოდ: ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების მოზადებას და აუდიტორისათვის მის წარდგენაზე, ხოლო აუდიტორი პასუხისმგებელია წარმოდგენილ ანგარიშგებაზე თავისი მოსაზრების ფორმულირების და მის უტყუარობაზე აზრის გამოთქმაზე, ანუ აუდიტორის მიზანს შეადგენს გამოხატოს თავისი აზრი ჩატარებული აუდიტის მიხედვით შემოწმებული ორგანიზაციის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ და ამის გამო აუდიტის მიზანი არ შეიძლება დაყენილი იქნას მხოლოდ დატაცებების გამოვლენაზე, ფინანსურ ბოროტმოქმედებათა ძიებაზე, საგადასახადო ანგარიშსწორებათა სისწორის და ბიუჯეტში მათი გადარიცხვის თავისდროულობის შემოწმებაზე. თუმცა ხშირ შემთხვევაში როგორც ზოგიერთი აუდიტორისათვის, ისე ეკონომიკური სუბიექტისათვის აუდიტორული საქმიანობა დასრულია დამკვეთის საგადასახადო ეკონომიკური სისწორის შემოწმების, მასში შეცდომების გამოვლენის და საგადასახადო კონსულტაციების დონეზე და ამ პროცედურების განხორციელებისას არ იცავენ ასს გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, თუმცა, საბოლოოდ, დამკვეთს გადასცემენ ასს გათვალისწინებულ დასკვნას. ასს მიღების შემდეგ აუდიტის მიმართ დამოკიდებულება საგრძნობლად შეიცვალა.

ასს პრაქტიკაში დანერგვამ გარკვეული როლი ითამაშა აუდიტის პროცესში დოკუმენტაციის და მტკიცებულებების პროცედურების დასუსტებაში, ამასთან ერთად, განამტკიცა ამ საშუალო დოკუმენტაციის სტატუსი, რადგან ასს ჩამოყალიბებულია დოკუმენტების კრიტერიუმები, რომლებიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ანუ ისინი უნდა ერწმოდნენ შესწავლილ ფაქტებს და მეორე მხრივ, იმ შედეგებსა და მოსაზრებებს, რომელიც ფორმულირებულია მიღებული მონაცემების საფუძველზე. არსებულმა მდგომარეობამ გაააზარა აუდიტორების პოზიციები დამკვეთთან ურთიერთობისას. ყოველივე ამან კი გამოიწვია აუდიტური ფირმების და ინდივიდუალური აუდიტორების მიერ მთელი რიგი დამატებითი საშუალების ჩატარება, კერძოდ: დოკუმენტების მიმოკვლევის მოწესრიგების მიზნით შეემუშაებინათ შიდა ანგარიშების დამატებითი ფორმები, გაეთაღის წინებინათ შესაკრები საშუალო დოკუმენტაციის შემოწმების რეგულაციის პროცედურები, ანუ შეეკრიბათ ისეთი საშუალო დოკუმენტები, რომლებიც უნდა შეიცავდნენ ყველა მნიშვნელოვან მომენტს, რომლებზეც აუდიტორმა უნდა გამოთქვას პროფესიული აზრი მათზე დასკვნებით. დოკუმენტაციის მიმოკვლევის მოწესრიგებას დიდი მნიშვნელობა აქვს იმ შემთხვევაში, როცა ეკონომიკური სუბიექტის მხრიდან წარმოიქმნება პრეტენზია. ამ დოკუმენტაციის დახმარებით აუდიტორს შეუძლია არგუმენტებით დაიცვას თავისი მოსაზრება ან პირიქით, დარწმუნდეს ეკონომიკური სუბიექტის სამართლიან პრეტენზიაში, მოახდინოს მისი კორექტირება.

ასს ფორმულირებები აყალიბებენ ერთიან საფუძემდებლო დებულებებს, რომლებიც აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებასთან ერთად, განსაზღვრავენ მის პროცედურებზე სამიზნეობის მიმართ ნორმატიულ მოთხოვნებს და უზრუნველყოფენ აუდიტორული შემოწმების შედეგების გარკვეულ გარანტიებს მათი დაცვის შემთხვევაში. სწორედ ამის შედეგად აუდიტორული საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმად საერთაშორისო პრაქტიკა ასს პრინციპების განუხრებლად დაცვას მიიჩნევს. როგორც პრაქტიკა ცხადყოფს, რესპექტაბელური აუდიტორი ფირმები აუდიტორულ სტანდარტებს უფრო მეტად იცავენ, ვიდრე „შეაუდიტო“ სექციალიზირებული ერთდღიანი ფირმები. ჩვენს კანონმდებლობაში ასს სამართლებრივი სტატუსი, მისი ადეილი მკაფიოდ არის განსაზღვრული და საჭიროა ამ მექანიზმის ამუშაება. დღეს ზოგიერთი არაკეთილსინდისიერი აუდიტორი (რომლებსაც საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში „შეაუდიტორს“ ან „აზრის გამყალბებელს“ უწოდებენ) გარკვეული გასამარჯვლოს მიღებით ადასტურებენ „შესამოწმებელი“ ეკონომიკური სუბიექტის აშკარად საუკუო ბუნებრივი ანგარიშგების მონაცემებს, ადგენენ მათზე აუდიტორულ დასკვნებს ამ დოკუმენტების შემოწმების გარეშე. ასს მოთხოვნების თანახმად, ხარისხის შიდა კონტროლის დანერგვა გახდა იმპულსი თვით ჩამორჩენილი ფირმებისათვის, რადგან მათ ირწმუნეს რომ აუდიტორული საქმიანობის გაუმჯობესების ერთ-ერთი ძირითადი კრიტერიუმი მასზე ხარისხის კონტროლის განხორციელებაა, რაც გარდა სრულყოფილი აუდიტორული დასკვნის შედეგისა, წინ აღუდგება არაკვალიფიცირობულ, ზოგ შემთხვევაში, კრიმინალურ აუდიტს. დღეს, როგორც აუდიტორებმა, ისე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელებმა ირწმუნეს, რომ ასს პრინციპებისა და წესების პრაქტიკულ საქმიანობაში განხორციელება უხარისხო აუდიტისათვის ერთგვარი ადმინისტრაციული შეფერხების უტყუარ მექანიზმს წარმოადგენს სწორედ საქმისადმი ასეთმა მიდგომამ განაპირობა, რომ საკართველოს ზოგიერთი აუდიტური კომპანია მსოფლიოს საფინანსო ორგანოების მიერ აღიარებულ იქნა ისეთ ფორმად, რომელთა საქმიანობა საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს ემთხვევა.

ასს პრაქტიკაში დანერგვამდე აუდიტური ფირმები და ინდივიდუალური აუდიტორები იშვიათად ახორციელებდნენ აუდიტის დაგეგმვის პროცედურებს. ასს, რომელიც ეძღვნება აუდიტის დაგეგმვას, შეიცავს მეტად სასარგებლო პროცედურებს როგორც აუდიტორისათვის, ისე ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის. ამ სტანდარტის მიხედვით, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელებს ეძლევათ საშუალება უფრო ეფექტური გახადონ აუდიტი და კოორდინაცია გაუწიონ აუდიტორულ პროცედურებს. ამასთან ერთად, ამ პროცესში ეკონომიკური სუბიექტის მონაწილეობა არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას აუდიტის ადეკატურ დაგეგმვაზე. აუდიტის დაგეგმვაზე ასეთმა მოთხოვნამ დიდი გავლენა იქონია შემოწმების დაგეგმვის მეთოდოლოგიაზე, რამდენადაც სტანდარტები დაავალდებულა აუდიტორები გაითვალისწინონ ახალი ასპექტები აუდიტის დაგეგმვისას, რაც ადრე არ ხორციელდებოდა. საუბარია ისეთ მნიშვნელოვან მომენტებზე, როგორცაა

შესაბამებელი სუბიექტის უწყვეტი საქმიანობა, მისი საქმიანობის ცოდნა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა, რისკი და არსებობა და სხვა. უოველივე ეს მეტად მნიშვნელოვანი გარემოებებია, რომელსაც აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვის სპეციფიკის ცოდნა მოითხოვს. აუდიტის დაგეგმვისადმი ასეთმა მიდგომამ ხელი შეუწყო აუდიტის ხარისხის ამაღლებას.

ასს პრაქტიკაში გამოყენებამ ეკონომიკური სუბიექტის მხრიდან წინა პლანზე დააყენა აუცილებელი მოთხოვნა აუდიტორის მიერ პროფესიონალური სპეკტიციზმის დაცვისა. ასს მითითებულია, რომ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს გარემოების არსებული მდგომარეობა, რამაც გამოიწვია ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი დამახინჯებები და შესაბამისად, მიღებული ნებისმიერი აუდიტორული მტკიცებულებები კრიტიკულად უნდა შეფასდეს, განსაკუთრებით ის მონაცემები, რომლებიც ეწინააღმდეგებიან რომელიმე დოკუმენტს ან ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებას, ეჭვის ქვეშ აყენებს ასეთი დოკუმენტების გადაწყვეტილების საიმედოობას. ასს შეიცავს განმარტებებს, რომ აუდიტორი არ უნდა ხელმძღვანელობდეს იმით, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა არ არის კეთილსინდისიერი. ასეთი მიდგომა წარმოადგენს ერთგვარი დაბალანსების ინსტრუმენტს, რადგან პროფესიონალური სპეკტიციზმი არ უნდა გარდაიქმნას პრინციპად „ეკონომიკური სუბიექტი დამნაშავეა, სანამ არ დაადგენ საწინააღმდეგოს“. პრაქტიკამ ცხადყო, რომ ასეთმა მიდგომამ, არსებითად, გაააღვილა აუდიტორების მუშაობა ეკონომიკურ სუბიექტთან.

დღეს, როდესაც საქართველოში კორუფცია და ჩრდილოეთი ეკონომიკის მასშტაბები იზრდება დღიდან, რომ იგი სახელმწიფო მნიშვნელობის პრობლემად იქცა და თავის მხრივ, საფრთხეს უქმნის ქვეყნის განვითარების არსებული კერძის განხორციელებას, აფერხებს როგორც ეკონომიკის ზრდას, ისე მოსახლეობის თანაცხოვრების საზოგადოებრივი ნორმების მოთხოვნების დამკვიდრებას და ინსტიტუციონალურ მოწოდებას, ხოლო მათი აღკვეთა რთულდება მისი მრავალგვარობის გამო, ასს და ბსს პრაქტიკულ საქმიანობაში დანერგვა-დამკვიდრებას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება და იგი მიჩნეულ უნდა იქნას როგორც ამ პროცესების მასშტაბების შეჩერება-აღკვეთისა და მდგომარეობის სტაბილიზაციის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტად, რასაც ქვემოთ მოყვანილი არგუმენტებიც ნათელყოფენ.

საქართველოში ასს და ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვა-დამკვიდრება საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებს შეესაბამება და იგი ობიექტური კანონზომიერებიდან გამომდინარეობს, რადგან ამ სფეროებში განხორციელებულმა რეფორმებმა, გარდა ცალკეულ სამეურნეო სუბიექტებს შორის პრობლემების მოწვევრივების, უზრუნველყო მთლიანად ეკონომიკური კომპლექსის გამართული ფუნქციონირებაც. მთელ რიგ ორგანიზაციებში და საწარმოებში გატარებულმა ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტის რეფორმებმა ცხადყო, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მოქმედი სისტემის მოწესრიგებამ, მისმა საერთაშორისო სტანდარტების დონეზე მოდერნიზაციამ, ასს მოთხოვნებით გათვალისწინებული წესებით აუდიტორული მომსახურების განხორციელებამ ხელი შეუწყო საწარმოთა და ორგანიზაციათა საქმიანობაზე სრული, უტყუარი და ობიექტური აუდიტორული ინფორმაციის მოზადებას, რაც საქართველოში წარმოებული ანტიკორუფციული პოლიტიკის ერთ-ერთ ხელშემწყობ ფაქტორად იქცა, ხოლო მათი დანერგვა-დამკვიდრებით მნიშვნელოვანდ შეზღუდა კორუფციის წარმოშობის ნეგატიური ფაქტორების მოქმედების არეალი, გაფართოვდა საგადასახადო ბაზა, შემცირდა დაუბეგრავი ოპერაციების წარმოების შესაძლებლობა, ყოველივე ამან საგრძნობლად გაზარდა საბიუჯეტო შემოსავლების მობილიზაციის დონე, ანუ შეიძლება თამამად ითქვას, რომ ამ ორი საერთაშორისო სტანდარტის პრაქტიკულ საქმიანობაში დანერგვა-დამკვიდრება პირდაპირ კავშირშია აუდიტორული მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესებასთან და ისეთი საჭიროებო პრობლემების გადაწყვეტასთან, როგორცაა ქვეყანაში არსებული ჩრდილოეთი ეკონომიკის ლეგალიზაცია და კორუფციის აღმოფხვრა.

საქართველოში უფრო ფართოა ასს მომხმარებელთა წრე იმ ქვეყნებისაგან განსხვავებით, სადაც ასს გამოყენება ხანგრძლივ პერიოდს ითვლის. ჩვენში ამ სტანდარტების ძირითადი მომხმარებლები აუდიტორი ფირმები, ინდივიდუალური აუდიტორები, ბუღალტრები, უმაღლესი სასწავლებლების პროფესორ-მასწავლებლები და სტუდენტები არიან, მათთან ერთად არანაკლებ ინტერესს იჩენენ ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელები,

მესაკუთრეები, სამართალდამცავი და საგადასახადო სამსახურის და მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების წარმომადგენლები, ანუ ის პირები, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან როგორც აუდიტორული შემოწმების შედეგებით, ისე მისი ჩატარების პროცედურებით, რადგან ნიაქებად არიან გათვითცნობიერებულნი აუდიტის არსში და მიზნებში, ვიდრე მათი დასაცემი კოლეგები, რომლებსაც ყოველივე ეს სტუდენტობის წლებიდან აქეთ შეთვისებული. საქართველოში ასს მომხმარებელთა ფართო წრე ადასტურებს მისი გამოცემის მიზანშეწონილობას, თუმცა, ამასთან ერთად, ამ სტანდარტების მომხმარებლები ერთხმად აღიარებენ, რომ მისი ყვეტურად გამოყენებისათვის საჭიროა მოზადდეს კომენტარები, რადგან სტანდარტები არ განსაზღვრავენ მისი გამოყენების კონკრეტულ ხერხებს, პროცედურებს და პრაქტიკულ მაგალითებს.

ამგვარად, შეგვიძლია დაეასკნათ, რომ ასს-ის მოქმედებაში შემოღებით ჩვენს ქვეყანაში აუდიტის კეთილსინდისიერმა მონაწილეებმა მიიღეს სერიოზული მეთოდური დახმარება, არაკეთილსინდისიერებს კი ამ დოკუმენტმა შეუქმნა დაბრკოლებები საქმიანობაში, რომელიც ზიანის მომტანია როგორც ქვეყნისათვის, ასევე მთელი აუდიტორული საქმიანობისათვის და აუდიტორული შემოწმების შედეგად მიღებული ინფორმაციის მომხმარებლისათვის. აუდიტის მომხმარებლებმა მიიღეს ზუსტი ინფორმაციის მოსაპოვებელი პროცედურების უმნიშვნელოვანესი დოკუმენტი. აუდიტის ორივე მხარე – აუდიტორმა და დამკვეთმა კი დოკუმენტი, რომელიც რეალიზირებას უკავია მათ ურთიერთობებს აუდიტორული შემოწმების სხვადასხვა ასპექტში და სიტუაციაში. სწორედ ამ ნორმატიული აქტის მაღალმა საკანონმდებლო სტატუსმა განაპირობა, რომ აუდიტორული მომსახურებისას საზოგადოება დიდ მნიშვნელობას ანიჭებს ამ სტანდარტების მოთხოვნების პრაქტიკაში განხორციელებას.

ასს აღიარებას, მათ პრაქტიკულ საქმიანობაში რეალიზაციას, ქართულ სინამდვილესთან მორგებას, მის დანერგვას, აუდიტორული საქმიანობის ახალ სიბრტყეზე გადაყვანას, სრულიად ახალი ყაიდის, ახლებურად მთასროვნე სპეციალისტები სჭირდება, რადგან ასს-ში გაანტიციებულია ბევრი ისეთი დებულება, წესი და მოთხოვნა, რომელიც სრულიად უცხოა ჩვენი პრაქტიკისათვის და ახლებურ გაასრებასთან ერთად იმ ტრადიციების გათვალისწინებასაც მოითხოვს, რაც ათეული წლების განმავლობაში ჩვენს ასროვნებაში იყო დამკვიდრებული. მაგრამ შიში ასლის დანერგვის წინაშე არ უნდა გახდეს ხელის შემშლელი, რადგან უდათო, აუდიტორული საქმიანობის სიცოცხლისუნარიანობა და მისი გამართული ფუნქციონირება ბევრად არის დამოკიდებული ასს დანერგვა-დამკვიდრებაზე. ამ მხრივ ასს აღიარების განვლილმა პერიოდმა ცხადყო, რომ პრაქტიკულ საქმიანობაში მათი დამკვიდრების შემდეგ აუდიტორულ საქმიანობაში დიდი ძეგები შეინიშნება. ეს, პირველ რიგში, აუდიტორთა კორპუსის შექმნას, სადაც თვალსაჩინო გახდა აუდიტორთა სრულიად ახალი ფენის ჩამოყალიბების ტენდენციები, რამელიათვის დამახასიათებელია აუდიტორული საქმიანობის პრინციპებისადმი სრულიად ახალი მიდგომა, ასს წესებისა და პროცედურების თეორიული ცოდნის მაღალი დონე და პრაქტიკაში კომპეტენტური გამოყენების უნარი. მიუხედავად ამისა, ბევრი აუდიტორი ყარმისა და ინდივიდუალური აუდიტორის საქმიანობაში ჯერ კიდევ დიდი ნაკლოვანებებია ასს დანერგვა-დამკვიდრების თვალსაზრისით, რისი გამოსწორებაც მეტ აქტიურებას ითხოვს და იგი უპირველეს ამოცანად უნდა ჩაითვალოს, რადგან ასს დანერგვით აუდიტორულ საქმიანობაში ახალი პრინციპები იკადებს ფეხს, ყალიბდება ახალი ასროვნება და მენტალიტეტი. აუცილებელია, რომ პოზიტიურმა ტენდენციებმა ახალი დანამისში შეიძინოს, გაღრმავდეს, კერძანენტული ხასიათი მიიღოს და მისმა შემდგომმა განვითარებამ თავისი ყველა ეტაპი განვლოს, ამას კი დრო და მონდომება სჭირდება.

აუდიტის სამართალშორისო სტანდარტების მოქმე ანოტაციი

აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების ცნობარში (Audit Technical Pronouncements), რომელიც მომზადდა ბელადტრისია საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომისტეტის (IAPC) მიერ, მუდმივად საჭირო საფე-

ნანსო ინფორმაციისა და მოქმედი ტექნიკური დოკუმენტების გარდა, შესულია ყველა ის ასს სტანდარტი, რომელიც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს და ადაპტირებული სახით სხვა ინფორმაციის აუდიტისა და აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურებისათვის. ცნობარში შესულია ყველა ზემოთ აღნიშნული დოკუმენტი, რომლებიც გამოცემულია 1998 წლის იელისამდე. ცნობარი დაყოფილია შემდეგ ნაწილებად:

- ა) ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (ზოგადი ინფორმაცია);
- ბ) დადგენილებები საბჭოს პოლიტიკის შესახებ;
- აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა;
- პროფესიული ბუღალტრული აღრიცხვის კვალიფიკაციის აღიარება;
- გ) ასს და დებულებები.

ასს-ში მოცემული ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები, აგრეთვე ამ მასთან დაკავშირებული მითითებები ახსნა-განმარტებების ან სხვა სახით იმ ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალების კონტექსტში, აღქმული უნდა იქნეს, რომელიც უზრუნველყოფს მათი გამოყენების წესებს, ამ სტანდარტების პრინციპების ზოგადი წარმოდგენის მიზნით. ქვემოთ მოყვანილია თითოეული სტანდარტის მოკლე ანოტიცია. გარდა 1998 წლამდე გამოცემული სტანდარტებისა, ასეთივე წესით არის განხილული ის სტანდარტები, რომლებიც ამ ცნობარის მიღების შემდეგ, 2003 წლის იელისამდე არის მომზადებული ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ. ვასათელისწინებელია, რომ ამ ანოტიციებში არ არის განხილული სახელმწიფო სექტორში აუდიტის ჩატარებისათვის გამოსაყენებელი სტანდარტები, რომლებიც, როგორც წესი, თითოეულ ასს-ს ბოლოს ერთეის (გამოცემულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის სახელმწიფო სექტორის კომიტეტის მიერ).

შსსაპალი (№ 100 - 199)

ასს № 100 „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა“

სტანდარტი განსაზღვრავს აუდიტის განხორციელების მიზნებს და შესრულების პროცედურებს, აუდიტის საკითხებზე გამოცემული დოკუმენტების მასშტაბებს და აუდიტორის უფლება-მოვალეობებს, რამაც საბოლოოდ უნდა უზრუნველყოს ანგარიშვალდებულებების აღსრულება, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წარმოდგენილი ფინანსური ინფორმაციის სისწორეზე უტყუარი დასკვნის მომზადება, შიდა კონტროლის სისტემის კანონიერება და ქვემდებარე აქტების შესაბამისობა. წინასიტყვაობაში დეტალურად არის განხილული აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის იურიდიული სტატუსი, მისი უფლებამოსილება, სტანდარტების, დებულებების და სხვა სახის ნორმატიული აქტების მიღების საშუალო პროცედურები, მისი სტრუქტურა. ასს-ში გარდა აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპებისა და აუცილებელი პროცედურებისა, განხილულია მასთან დაკავშირებული მითითებები, ახსნა-განმარტებები და სხვა სახის ნორმატიული აქტები, რომლებიც მხოლოდ არსებით საკითხებს ეხება; განსაზღვრულია ის შეზღუდვები, რომლებმაც ასს-ის გამოყენების დროს შეიძლება იჩინოს თავი. დიდი ადგილი აქვს დათმობილი იმ აუცილებელ განსაზღვრებებს, რამაც ხელი უნდა შეუწყოს ასს-ის ეროვნულ სტანდარტებად აღიარებას. მიუხედავად იმისა, რომ ასს-ში ზუსტადაა ჩამოყალიბებული მისი ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები, წინასიტყვაობაში ხაზგასმულია, რომ აუდიტორებს ამ სტანდარტებიდან გადახვევის უფლება ეძლევათ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი აუდიტის უფრო ეფექტურად ჩატარებისთვის მიზანშეწონილად ჩათვლიან ისეთი პროცედურების განხორციელებას, რომლებსაც ასს-ის მოთხოვნები არ ითვალისწინებს. აუდიტორმა ასეთი კმედებების აუცილებლობა სათანადოდ უნდა დაასაბუთოს.

ასს № 110 „ცნობების ბლოსარი“

სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში დამკვიდრებული ზოგიერთი ტერმინის მოკლე განსაზღვრა და განმარტება მათი უკეთ აღქმის მიზნით. ლექსიკონისაგან განსხვავებით, „ბლოსარი“ გამოყენებული ტერმინები დაკა-

ნონებულ დეფინიციებში წარმოდგენილია სხვადასხვა განმარტებებით. სულ სტანდარტში განმარტებულია ასს-ში გამოყენებული 139 ტერმინი (ქართული ენის თავისებურებებისა და აუდიტის ტექნიკური ტერმინოლოგიის ქართულ ენაზე არარსებობის გამო ასს-ში გამოყენებული ტერმინების თარგმნისას შეიქმნა გარკვეული სიძნელებები, რამაც ქართულ ტექსტში მხოლოდ იმ ტერმინების შეტანა განაპირობა, რაც ინგლისურენოვან „გლოსარის“ ტექსტშია განმარტებული).

**ასს № 120 „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების
სტრუქტურული საშუალება“**

სტანდარტში აღწერილია ის ჩარჩოები, რა მიზნისათვისაც არის გამოყენებული ასს და იმ მომსახურების სახეობები, რომელსაც ასრულებს აუდიტორი ეკ. სუბიექტთან გარიგების წერილის საფუძველზე. განმარტებულია „აუდიტორის“ ცნება, რადგან იგი სტანდარტში ყველგან გამოყენებულია აუდიტთან მიმართებაშიც და აუდიტთან დაკავშირებულ მომსახურების დროსაც, მაგრამ ეს იმას არ ნიშნავს, რომ აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურება აუცილებლად ეკ. სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორმა უნდა აწარმოოს. სწორედ ამის გამო აღნიშნულ სტანდარტში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ერთად მოკლედ არის დახასიათებული აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურების ყველა სახეობა – მიმოხილვა, შეთანხმებული პროცედურები, კომპილაციური საქმიანობა; განხილულია ამ საქმიანობის მიზნები და მათი განსხვავებული თავისებურებანი, რადგან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და ნებისმიერი სახის მომსახურებას შორის არსებული განსხვავებები პირველ რიგში ინფორმაციის სანდოობის განსხვავებულ დონეს უზრუნველყოფს. სტანდარტში განმარტებულია გარანტიის (რწმუნების) ცნებაც, აუდიტი და მასთან დაკავშირებული მომსახურება. მათი შესაბამისი გარანტიის (რწმუნების) უზრუნველყოფის დონის განსაზღვრის უკეთ აღქმის მიზნით სტანდარტს თან ერთვის „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების“ ამსახველი ცხრილი, სადაც მოცემულია როგორც აუდიტის, ისე თითოეული მომსახურების გარანტიის (რწმუნების) შესაბამისობის დონე (მაღალი, ზომიერი, არარსებობა) და მასზე წარდგენილი ანგარიშგების შეფასებები (დადებითი, უარყოფითი, პროცედურების შედეგად აღმოჩენილი ფაქტები, კომპილაციური ინფორმაციის ინდუფიკაცია).

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას შორის არსებული ძირითადი განსხვავებები ჩამოყალიბებულია ამ ორი საქმიანობის მიზნის განმარტებებში, სადაც ზუსტად არის განსაზღვრული, რას უნდა მოელოდეს ინფორმაციის მომხმარებელი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისგან, ეკრძოდ;

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია, შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი ჩარჩოების შესაბამისად და ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. ასეთი სახის აუდიტი, საქმიანობის მიზნებიდან და მასშტაბებიდან გამომდინარე, უზრუნველყოფს გარანტიის (რწმუნების) ყველაზე მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს, რადგან მისი მიღწევა მთელი რიგი ფაქტებისა და შეზღუდვების გამო შეუძლებელია, რაც ფიქსირდება კიდევ აუდიტურ დასკვნაში.

მიმოხილვის აუდიტის პროცედურები მასშტაბების თვალსაზრისით გაცილებით შეზღუდულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან შედარებით და განკუთვნილია იმისათვის, რომ უზრუნველყოს მხოლოდ გარანტიის შეზღუდული (ზომიერი) დონე ამა თუ იმ მტკიცების შესახებ, რაც დასკვნაში გამოიხატება უარყოფითი რწმუნების სახით. მართალია, მიმოხილვა აუდიტის მეთოდის გამოყენებას გულისხმობს, მაგრამ იგი ეყრდნობა მხოლოდ გამოკითხვას და ანალიზურ პროცედურებს და არა ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებას, პროცედურების შედეგების ტესტირებას სათანადო დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობისა და სანმართლიანობის შესახებ.

შეთანხმებული პროცედურები გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთს სჭირდება არა აუდიტი და მიმოხილვა, არამედ რომელიმე კონკრეტული პროცედურის ჩატარებაზე ფინანსური ინფორმაცია ან არაფინანსური ინფორმაცია. ასეთ შემთხვევაში დასკვნაც, აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად, მხოლოდ იმ მხარეებისათვის უნდა იყოს

ხელმისაწვდომი, რომლებიც შეთანხმდნენ მოცემული პროცედურების ჩატარებაზე. ასეთ დასკვნაში აუდიტორი არაერთარ რწმუნებას არ გამოხატავს, მხოლოდ აღწერს საქმიანობის მიზანს და მიღებულ შედეგებს.

კომპილაციური საქმიანობა გულისხმობს წმინდა ბუღალტრული პროცედურების ჩატარებას და შესაბამისად საჭიროებს ბუღალტრის მაღალ კვალიფიკაციას. ამის გამო კომპილაციურ საქმიანობაში ყველგან ნაგულისხმებია დამკვეთის საბუღალტრო დოკუმენტაციისა და სხვა ოფიციალური ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების მომზადება კონკრეტული დამკვეთისათვის. ამიტომ იგი არ არის გამიზნული იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოახატოს თავის რწმენა მომზადებული ანგარიშგების უტყუარობისა და სამართლიანობის შესახებ.

ასის-თ რეგულირდება არამართო ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და მიმოხილვა, არამედ ნებისმიერი ფინანსური თუ სხვა სახის ინფორმაციის აუდიტიც და მიმოხილვაც, ამის გამო სტანდარტი მოითხოვს, ყველა შემთხვევაში აუდიტორის მოსაზრებაცა (დასკვნა) გამოსახატავად გამოყენებული ფრაზებიც ერთი და იგივე იყოს, კერძოდ: „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ან „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებით ასპექტს“.

ბანკ(ო)შილება „პასუხისმგებლობა“ (№ 200 - 299)

ასს № 200 „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები“

აღნიშნული სტანდარტი განიხილება „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურულ საფუძვლებთან“ (№ 120) ერთად და განსაზღვრავს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ საწარმოს (ორგანიზაციის) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების ზოგად მიზნებს, მის მოცულობას და პრინციპებს, აგრეთვე, საწარმოს (ორგანიზაციის) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ამ ანგარიშგებაზე. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანია – შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გამოხატოს მოსაზრება იმის თაობაზე, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად. აუდიტორმა მოსაზრება უნდა გამოხატოს შემდეგი ფორმით: ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ან „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებით ასპექტს“ (ეს ფრაზები ეკვივალენტური ტერმინებია და ისინი მრავალი ქვეყნის აუდიტის სტანდარტებშია აღიარებული). სტანდარტი აღიარებს აუდიტორის იმ პროფესიული ვალდებულებების შესრულების ძირითად პრინციპებს, რომლებიც დაკავშირებულია ნებისმიერი აუდიტორული შემოწმების ჩატარებასთან და იგი ძირითადად ეფუძნება აუდიტორის ეთიკის საყოველთაოდ აღიარებული ეთიკის კოდექსის ძირითად პოსტულატებს: დამოუკიდებლობას, პატიოსნებას, ობიექტურობას, პროფესიულ კომპეტენტურობას, კონფიდენციალობას, პროფესიულ ქცევას და ტექნიკური სტანდარტების შესრულებას, რომლის უპირობო შესრულებამ უნდა უზრუნველყოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების დასკვნის შედგენა, რომელიც არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. სტანდარტი განიხილავს ფინანსური ანგარიშის შედგენის იმ შემთხვევებს, რომლებიც ხელს აუდიტორს არსებითი უზუსტობის აღმოჩენაში და იმ პროცედურებს, რომლებიც საჭიროა აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვებისათვის, რათა გამოტანილ იქნას აუდიტორული დასკვნა მტკიცებულებებზე დაყრდნობით. სტანდარტში (როგორც სხვა სტანდარტებში) განსაზღვრულია ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობა – აუდიტორი პასუხს ავებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის შედგენასა და წარდგენაზე, ხოლო ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და წარდგენაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ამაღლოვლად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას პასუხისმგებლობისაგან.

ასს № 200 შეიცავს ორ კონკეტულ დებულებას:

– აუდიტორმა აუდიტი უნდა წარმართოს ასს შესაბამისად (აქ იგულისხმება აუდიტის ჩატარების ძირითადი პრინციპები და პროცედურები იმ შესაბამის მოთხოვნებთან ერთად, რომელიც მოცემულია ასს ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალების სახით);

- აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაეგეოს და ჩაატაროს პროფესიული სექტივის შიგნით განწყობილობით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომელიც იწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებით უსუსტობებს;

სტანდარტში განმარტებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ორი მნიშვნელოვანი ცნება: აუდიტის მასშტაბები და დასაბუთებული გარანტია. პირველში იგულისხმება ის პროცედურები, რომლებიც საჭიროა აუდიტის შედეგების მისაღწევად ყველა კონკრეტულ თვარებაში და იმ შეზღუდვების გაქვეყნება აუდიტორის პროფესიული მოსაზრების ფორმირებაზე, რომელიც აუდიტის ჩატარებისას იჩენს თავს, მეორეში კი დაკონკრეტებულია „დასაბუთებული გარანტიის“ ცნება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. სტანდარტის მიხედვით ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი უსრუწველყოფს ყველაზე მაღალი დონის გარანტიას (რწმუნებას), დასაბუთებულს და არა აბსოლუტურ გარანტიას. აქვე არის ჩამოთვლილი ის ფაქტორები, რის გამოც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებით ვერ მიიღწევა აბსოლუტური გარანტია ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესახებ.

ასს № 210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“

სტანდარტი საზღვრავს აუდიტორისა (ფირმის) და ეკონომიკური სუბიექტის მომავალი ურთიერთობის საკითხებს გარიგების წერილის საფუძველზე. გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია, ეს კი შემდეგი გარემოებებით არის განაპირობებული: როდესაც აუდიტორულ მომსახურებაზე ფორმდება ხელშეკრულება, შეუძლებელია ხელშეკრულების ტექსტში აისახოს აუდიტორული მომსახურების მთელი ინფორმაცია, მაშინ როდესაც ასეთი ასახვის საშუალებას იძლევა გარიგების წერილი. სტანდარტის მიზანია დაეხმაროს როგორც აუდიტორს, ისე ე. სუბიექტს არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას, არამედ აუდიტთან დაკავშირებული სხვა სახის მომსახურებასთან (მიმოხილვა, შეთანხმებული პროცედურები, კომპილაციური გარიგებები) დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტაშიც, რის გამოც იგი წარმოადგენს თანხმობის დოკუმენტურ დასტურს აუდიტორისათვის შემოთავაზებულ წინადადებაზე და იმ პირობებზე, რითაც უსუსტდება სამუშაოს მოცულობა და პასუხისმგებლობის ნორმები, რასაც თავის თავზე იღებენ აუდიტორი და ე. სუბიექტი, რომლებიც არ შეიძლება უსრუდლებოდ იქნეს დატოვებული დამკვეთთან ურთიერთობის განსაზღვრისას. სწორად შედგენილ გარიგების წერილზე დიდად არის დამოკიდებული აუდიტორული მომსახურების მიზნების მიღწევა, მისი ხარისხი, დამკვეთსა და აუდიტორს შორის უკონფლიქტო ურთიერთდამოკიდებულება. გასათვალისწინებელია სტანდარტის ერთი მნიშვნელოვანი მოთხოვნაც, რომ გარიგების წერილის შედგენამდე აუდიტორმა შეკლებისდაგვარად უნდა გაიზიაროს ე. სუბიექტის სურვილები და დაეხმაროს მას თავის შეკვეთის სწორად გაფორმებაში. ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით სტანდარტი საზღვრავს გარიგების წერილის აუდიტის ფორმას და შინაარსს, რომელიც ნიშნის სახით თან ერთვის სტანდარტს. იმის გამო, რომ სამეურნეო საქმიანობის სხვადასხვა დარგები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან საქმიანობის ხასიათით, წარმოებაში ტექნოლოგიასა და რისკის დონით, ბუღალტრული აღრიცხვის კონკრეტული მეთოდებით და პრობლემებით, მართვის საინფორმაციო სისტემებით, შეუძლებელს ხდის გარიგების წერილი ყველა კონკრეტული დამკვეთისათვის ერთნაირი იყოს თავისი ფორმით და შინაარსით, ამიტომ სტანდარტი უშუალოდ გარიგების წერილის სტანდარტული ფორმიდან გადახვევას, თუმცა აუდიტორი ფირმის მონაცემების გარდა ყოველთვის უნდა იყოს განსაზღვრული ძირითადი საკითხები, როგორცია:

- აუდიტის მიზანია შესაძლებლობა მისცეს აუდიტორს გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება (ან სხვა სახის მომსახურება) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ან ქვეყანაში მსგავსი ნორმატიული დოკუმენტების) შესაბამისად, ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით;

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რადგან აუდიტი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას არ ათავისუფლებს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობიდან, რაც მას კანონმდებლობით ეკისრება („აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-14 მუხლი), ამავე დროს აუდიტორმა გარიგების წერილის საშუალებით უნდა განაცხადოს ისეთი მტკიცებულებების მოპოვების შესახებ, რომელშიც

ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების უტყუარ და სამართლიან წარდგენაზე;

- აუდიტის მასშტაბები იმ შესაბამისი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი აქტების ოფიციალური მინიშნებით, რომლებსაც ექვემდებარება აუდიტორი და რომლის საფუძველზე მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს და მოამზადებს დასკვნას;

- დასკვნის ამსახველი დოკუმენტების ფორმა (ან გარიგების შედეგების ამსახველი სხვა დოკუმენტი), ეკრძოდ: ამ მოთხოვნების შესაბამისად აუდიტორმა გარიგების წერილით უნდა გააცემოს დამკვეთს, რას უნდა მოელოდეს მისგან აუდიტის ჩატარების შედეგად - როგორი შინაარსისა და ფორმის აუდიტორული დასკვნის შედგენა იქნება შესაძლებელი (უპირობო, უპირობო შენიშვნებით, უარყოფითი და არაა გამორიცხული დასკვნაზე უარის თქმაც) და, საჭიროების შემთხვევაში, ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის განკუთვნილი საინფორმაციო წერილი აუდიტის შედეგების შესახებ, სადაც დაწერილებით იქნება გამოხატული მოსაზრება მთლიან ანგარიშგებაზე და მის მიერ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და შიდა კონტროლის სისტემაში შემჩნეულ არსებით ნაკლოვანებებზე;

- დაფიქსირდეს, რომ აუდიტი ტესტური ხასიათისაა და თანმდევი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შესაძლებელია აღმოუჩერელი დარჩეს უზუსტობების გარკვეული ნაწილი.

სტანდარტი აგრეთვე უპასუხებს კითხვას, თუ რა გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს აუდიტორმა ისეთ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი მოითხოვს აუდიტის მსუელეობისას გარიგების პირობების შეცვლას გარანტიის უფრო დაბალი დონის მქონე გარიგებით. ამგვარად, სტანდარტი „აუდიტის ჩატარების პირობები“ ეხმარება აუდიტორს სწორად გადაწყვიტოს მის წინაშე დასმული საკითხები, როდესაც საქმე ეხება დამკვეთთან გარიგების პირობების შეთანხმებას, ეკონომიკური სუბიექტის კომპონენტის აუდიტორული შემოწმებისას აძლევს რეკომენდაციებს კონტრაქტის შედგენის წესის შესახებ.

ასს № 220 „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“

სტანდარტში განხილულია ის ღონისძიებები, რომლებიც აუდიტორმა ფირმებმა უნდა განახორციელოს აუდიტის ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებლად და გასაძლიერებლად, რათა აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ჩატარების დროს უზრუნველყოფილ იქნეს პროფესიულ სტანდარტებთან შესაბამისი დასაბუთებული გარანტია. ასს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“ ზოგადი პოლიტიკისა და პროცედურების მიზნების უკეთ გაგებისათვის აუცილებელია იგი განხილულ იქნეს „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფის“ შესახებ ბუღალტრულ საერთაშორისო ფედერაციის საბჭოს დადგენილების მოთხოვნებთან (დადგენილება თან ერთვის ასს გამოცემას) ურთიერთკავშირში, რადგან ამ დადგენილებაში მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული ის პრინციპები, რომელიც განხილულია „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის“ ასს-ში.

ასს მიზანია აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად აუდიტურ ფირმებში დასახული ხარისხის კონტროლის ზოგადი პოლიტიკის და პროცედურების როგორც შემოწმების ჩატარება, ისე მის განსახორციელებლად პრაქტიკული დახმარების აღმოჩენა. სტანდარტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტის ხარისხის კონტროლის განხორციელება აუცილებელია პროფესიული სტანდარტების მაღალი დონის მიღწევისა და შენარჩუნებისათვის. სტანდარტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტის ხარისხის კონტროლი ძირითადად ორ მიმართულებას გულისხმობს: კონკრეტული აუდიტორული შემოწმების კონტროლსა და ამა თუ იმ ფირმის ხარისხის საერთო კონტროლს, თუმცა იგი ამ ორ სახეობას შორის მჭიდრო ურთიერთკავშირის არსებობასაც აღიარებს, რადგან ხარისხის საერთო კონტროლი აესებს კონკრეტული აუდიტორული შემოწმების კონტროლის ხარისხს და ხელს უწყობს მას, თუმცა არ ცვლის. სტანდარტის მიხედვით ცალკეული აუდიტორული შემოწმების ხარისხის კონტროლი შეიძლება გაგებულ იქნეს როგორც აუდიტორის პროფესიონალიზმის, კომპეტენტურობის, ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხებში დამკვეთსა და აუდიტორს შორის პირობებში საკითხების გადაწყვეტის, ჩატარებული სამუშაოების სტანდარტებთან შესაბამისობის მიზნების ერთობლიობა, მეორე მხრივ, ეს სტანდარტები განსაზღვრავს აუდიტორული ფირმის პროფესიული პერსონალის მომზადებას, პროფესიული

ეთიკის ნორმების, დამოუკიდებლობის, პატიოსნების, ობიექტურობის, კონფიდენციალურობისა და პროფესიული ქცევის პრინციპების დაცვას და შემოწმების პროცედურებს, სამუშაოს შესრულებას ასს დონეზე, დამკვეთთან ურთიერთობის სწორ პოლიტიკას და სხვა. სტანდარტებში გათვალისწინებული კონკრეტული პოლიტიკა, პროცედურები, რომლებიც უნდა განახორციელონ აუდიტორმა ფირმაში, რომლებიც უნდა უკასხვებდნენ მოთხოვნას, რომ ყველა აუდიტი ჩატარდეს ასს შესაბამისად. ამ მიზნის მისაღწევად აუდიტის ხარისხის ამაღლების პოლიტიკა უნდა ითვალისწინებდეს: პროფესიული მოთხოვნების პროცედურებს, მისი დაცვის საკითხებს, პერსონალის დასაქმებას აუდიტორულ შემოწმებაში კვალიფიკაციის და კომპეტენციის შესაბამისად და მონიტორინგის პროცედურებს, რადგან მოთხოვნების შესრულება უსრუწველყოფს აუდიტის მაღალხარისხიანობას, რის შედეგად მიღწეული იქნება ფირმის როგორც მაღალი რეპუტაცია, ისე იმიჯი და შემცირდება რისკის ფაქტორები. სტანდარტში ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის და პროცედურების ადეკვატურობისა და საოპერაციო ეფექტურობის მონიტორინგის პრინციპების ცალკეული საკითხებია განხილული. სტანდარტებისა და ბსუ საბჭოს დადგენილებების მიხედვით, პირები, განურჩევლად იმისა მუშაობენ ფირმაში თუ მიწვეულნი არიან, სრულყოფილად უნდა ფლობდნენ ასს, სამართლებრივ, საკანონმდებლო და საგადასახადო კანონმდებლობას და ამასთან ერთად ეს პროცედურები ისე უნდა განხორციელდეს, რომ შემოწმების ხარისხი მაშინვე გაიზარდოს სრული თანაშრომლობა. ასს ამ სტანდარტში მოცემულია ის ძირითადი პრინციპები, აუცილებელი პროცედურები, შესაბამისი ახსნა-განმარტებები და ხარისხის კონტროლის ისეთი მიმართულებები, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს ფირმის და კონკრეტულად აუდიტში მონაწილეთა საქმიანობის ხარისხის კონტროლს. ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებზე უფრო დრმა წარმოდგენის შექმნის და თვალსაჩინოების მიზნით მოცემულ სტანდარტს თან ერთვის დანართი, რომელსაც არ აქვს სტანდარტის უფლებამოსილება, ვინაიდან დანართში სანიმუშო პროცედურები სტანდარტის კონცეპტუალური დებულების საფუძველზეა შედგენილი. საეხებით მისაღებია, რომ ნებისმიერმა აუდიტორმა ფირმამ ისინი პირდაპირ გამოიყენოს პრაქტიკაში ხარისხის პროგრამის შესადგენად.

ასს № 230 „ლოკუმენტაცია“

აუდიტი მარტო ფინანსური აღრიცხვის ჩანაწერების შემოწმებით, მასზე ცხრილებისა და საანალიზო მასალებით არ შემოიფარგლება. აუდიტორი აუდიტის პროცესში კრებს და ადგენს სხვადასხვა ინფორმაციას და დოკუმენტებს. იმისათვის, რომ ეს დოკუმენტები არ გადაიტყოს აუდიტის ეფექტურობის ხელშემშლელად, მას უნდა გააჩნდეს გამოკვეთილი მიზნები, ხელს უნდა უწყობდეს აუდიტის მიზნების მიღწევას, უნდა იყოს სასარგებლო ეკ. სუბიექტის საქმიანობის ანალიზისათვის და საბოლოოდ უტყუარი აუდიტორული დასკვნის მომზადებისათვის. სტანდარტში სრულყოფილად და დეტალურად არის განხილული სხვადასხვა სამუშაო დოკუმენტაციის მნიშვნელობა, მისი მოპოვების გზები და მეთოდები. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ ამა თუ იმ სახის ოპერაციებისა და მნიშვნელოვანი მოვლენების დოკუმენტაცია იყოს სრულყოფილი, იმდენადვე ყველა ოპერაციისა და მოვლენის (და მასთან დაკავშირებული ინფორმაციის) ბოლომდე თვალის მიდევნების საშუალებას, მაშინაც, როცა ეს ოპერაცია თუ მოვლენა მოქმედების პროცესშია და მაშინაც კი, როცა ეს პროცესი დასრულებულია, სტანდარტი მოითხოვს, რომ ოპერაციების და მოვლენების ამსახველი დოკუმენტაცია ზუსტად დაფიქსირდეს და რეგისტრირება დაუყოვნებლივ მოხდეს, თუ ეს გადაწყვეტილების მისაღებად ღირებულია; დოკუმენტურად გაფორმდეს აუდიტორული მტკიცებულებების უსრუწველსაყოფად, რითაც აუდიტორს დასაბუთებული საფუძველი შეეძენება აუდიტორული დასკვნის შესადგენად, როგორც ამას ასს მოითხოვს.

სტანდარტი მოითხოვს, რომ სამუშაო დოკუმენტები ორგანიზებულად, ნათლად და გასაგებად იყოს ჩამოყალიბებული ყველა აუცილებელი ინფორმაცია, რომელიც უსრუწველყოფს კონკრეტული აუდიტის სათანადო დონეზე დაგეგმვას და ჩატარებას, ამასთანავე დოკუმენტურ მტკიცებულებებს აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესაბამისობაზე ასს-თან.

სტანდარტში არ არის შეზღუდული და გაერცობილი სამუშაო დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალი, მათი ფორმა, შინაარსი და სხვა დეტალები, რომლებიც ამ დოკუმენტების

მომზადების ტექნიკურ და პრაქტიკულ სახეებს ეხება, რადგან ყოველ კონკრეტულ აუდიტში აუდიტორმა თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, რა ფორმისა და შინაარსის სამუშაო დოკუმენტების მომზადება იქნება საჭირო მათი პროფესიული მოსაზრების განსამტკიცებლად, ანუ აუდიტორი დამოუკიდებლად განსაზღვრავს სამუშაო დოკუმენტაციის ფორმას და მოცულობას, რომლებიც უსრულებელია აუდიტორის აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებუებით. მიუხედავად ამისა, სტანდარტში ნათლად არის ჩამოყალიბებული და ხაზგასმული აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების სამი ძირითადი მიზანი: პირველი – სამუშაო დოკუმენტები ხელს უწყობს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას, მეორე – ხელს უწყობს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს სედამხედველობას და განხილვას, და მესამე – დოკუმენტურად ასახავს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოსოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად.

სტანდარტში გათვალისწინებულია სამუშაო დოკუმენტების კონფიდენციალურობა, მათი უსაფრთხოების უსრულებელიყოფა, შენახვის ვადები და საკუთრების საკითხი. მასში განმარტებულია, რომ აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გაატაროს ღონისძიებები სამუშაო დოკუმენტების უსაფრთხო შენახვის დასაცავად, სამუშაო დოკუმენტები უნდა ინახებოდეს აუცილებელი პერიოდის განმავლობაში პრაქტიკული, იურიდიული და პროფესიული მოთხოვნების შესაბამისად. იქვე მითითებულია, რომ „სამუშაო დოკუმენტები აუდიტორის კუთვნილებას წარმოადგენს“, თუმცა აუდიტორის გადაწყვეტილებით სამუშაო დოკუმენტების გარკვეული ნაწილი ან ამონაწერი შეიძლება გადაიცეს ეკ. სუბიექტის განკარგულებაში, მაგრამ ისინი ვერ შეცვლიან ეკ. სუბიექტის ბუღალტრულ დოკუმენტაციას.

ასს № 240 „თაღლითობა და შეცდომა“

აუდიტის ჩატარების პრაქტიკა აუდიტორისაგან მოითხოვს ისე დაგეგმოს და ჩატაროს აუდიტი, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აზრის გამოხატვის დროს რაც შეიძლება ნაკლები იყოს სინამდვილესთან აზრის შეუსაბამობის რისკი, ამიტომ აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი მომენტები, რომელიც თაღლითობით და შეცდომებით შეიძლება იყოს გამოწვეული. სტანდარტში აღწერილია პროცედურები იმ შემთხვევისათვის, როდესაც არსებობს რიმი სიმპტომი იმისა, რომ შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს თაღლითობას ან შეცდომას. სტანდარტში განმარტებულია „თაღლითობის“, „შეცდომის“, „არსებითი უზუსტობის“, „რისკის“ ცნებები, ასევე აუდიტის თანმდევი შეზღუდვები და ის პრინციპები, რომელიც უნდა დაიცვას აუდიტორმა თაღლითობისა და შეცდომების დადგენის შემთხვევაში ანგარიშის წარდგენისას. ამასთანავე სტანდარტი საზღვრავს პასუხისმგებლობის დონეს, რომელიც ეკისრება ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობას და აუდიტორს თაღლითობისა და შეცდომების თავიდან აცილებებისა და აღმოსწავლისათვის. სტანდარტის მოთხოვნაა, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს ისეთი პროცედურები, რომ მოიპოვოს დასაბუთებული გარანტია იმისა, რომ არ არსებობს არსებითი შეცდომები და თაღლითობის ფაქტები, რომლებიც გაუვლნას მოახდენდა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობასა და საშარტლიანობაზე ან, თუ ისინი არსებობდა, სათანადოთ არის შესწორებული, ან ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაზე მომზადებული ინფორმაციაში.

სტანდარტში თაღლითობის ხელშეწყობი და არსებითი პირობები განიხილება, როგორც წინასწარ განზრახული ქმედებები, მ. შ. დოკუმენტებისა და საადრიცხო ჩანაწერების ფულსოფიცირება, აქტივების უპაწონო მითვისება, საადრიცხო პოლიტიკის ბოროტად გამოყენება. ასეთი ქმედებების კვალიფიცირება სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე დამოკიდებულია. რაც შეეხება შეცდომას, იგი შეიძლება გამოწვეული იყოს საადრიცხო პოლიტიკის არასწორად გამოყენების, ინფორმაციის გამოტოვების, ფაქტების არასწორი ინტერპრეტაციის და საკანცელარო შეცდომების შედეგად და იგი ხშირ შემთხვევაში განზრახ არის ჩადენილი. ამ ორ ელემენტს შორის განსხვავება უმნიშვნელოა, რადგან ორივე შემთხვევაში აუდიტორული პროცედურები ერთნაირად ხორციელდება, ერთადერთი განსხვავება მაშინ შეიძლება წარმოიშვას, თუ კანონმდებლობა (ან საკანონმდებლო დაქვემდებარება) ავალდებულებს აუდიტორს გარკვეული უპაწონო ქმედებების შესახებ ანგარიშის მომზადებას და წარდგენას.

სტანდარტი საზღვრავს ხელმძღვანელობისა და აუდიტის პასუხისმგებლობას. ეკ. სუბიექტის ხელმძღვანელობას აკისრია პასუხისმგებლობა შეცდომებისა და თაღლითობის

თავიდან აცილებასა და აღმოჩენას, რადგან მისი მოვალეობაა თელი ადვენოს ბუ-
ღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვას ან იმ სისტემებს,
რომლებიც არტებს შეცდომებს და თაღლითობას (მაგარე ეერ აღმოფხვრის), რაც შეეხე-
ბა აუდიტორს, იგი არ არის და არც შეიძლება იყოს პასუხისმგებელი თაღლითობისა და
შეცდომების თავიდან აცილებაზე, თუმცა ის ფაქტი, რომ წლიური აუდიტი ტარდება, თა-
ვისთავედ მოქმედებს შემაფერხებელ ფაქტორად, ხოლო აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორი
ვალდებულია თავისი საშუალო ირგვარად დაგეგმოს, რომ არსებობდეს გონიერული შესა-
ღებლობა, აუდიტის პროცესში გამოვლინდეს ინფორმაციის არსებითი დამახინჯებები რო-
გორც თაღლითური, ისე მცდარი ქმედების შედეგად.

სტანდარტის პრინციპული მოთხოვნაა, რომ რისკის შეფასებაზე დაყრდნობით აუდი-
ტორმა ჩამოაყალიბოს აუდიტორული პროცედურები, რათა მოიპოვოს დასაბუთებული გა-
რანტია იმისა, რომ თაღლითობა და შეცდომებით გამოწვეული არსებითი უსუსტობანი აღ-
მოჩენილ იქნება მთლიან ანგარიშგებაში. აუდიტორმა ასეთი პროცედურების დაგეგმვისას
უნდა გაითვალისწინოს, რომ ჩვეულებრივი შეცდომების აღმოჩენის აღბათობა უფრო დი-
და, ვიდრე თაღლითობისა, რადგან თაღლითობას, ჩვეულებრივ, თან სდევს ისეთი ქმედ-
ებები, რომლებიც სპეციალურად არის ჩადენილი მის დასაფარავად (ასეთი ქმედებებია
საიდუმლო შეთანხმებები, გაყალბებები, განზრახ ოპერაციების არ ჩაწერა ან აუდიტორი-
სათვის განზრახ არასწორად წარდგენა). ამის გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა,
რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით და შეცდომებით გამოწვეული არსებითი
უსუსტობანი შეიძლება ვერ იქნას აღმოჩენილი მაშინაც კი, როდესაც აუდიტი ასს შესაბა-
მისად არის დაგეგმილი.

ასს-ში მოცემულია იმ გარემოებათა და მოვლენათა მაგალითები, რომლებიც სრლიან
თაღლითობისა და შეცდომების რისკს, და როგორი სახის აუდიტორული დასკვნები უნდა
იქნას შედგენილი ასეთი ფაქტების გამოვლენისას; ხოლო უკიდურეს შემთხვევაში, რა მო-
ტივებით შეწყვიტოს აუდიტი (გამოვიდეს გაროგებიდან). აქვეა მოტანილი იმ გარემოებების
და მოვლენების მაგალითები, რომლებიც აამაღლებს თაღლითობისა და შეცდომების
რისკს. ცალკეა გამოყოფილი აუდიტორის ვალდებულება კონფიდენციალურობის დაცვაზე,
რაც ხელს უშლის იმას, რომ ასეთი ინფორმაცია არ გადაეცეს მესამე მხარეს. თუმცა
გარკვეულ შემთხვევაში, კონფიდენციალურობის ვალდებულებაზე მაღლა დგას კანონდუ-
ბლობა და საზოგადოების წინაშე აუდიტორის პასუხისმგებლობა.

**ასს № 250 „კანონმდებლობის ბათვალისწინება ფინანსური
ანგარიშგების აუდიტის დროს“**

ასს მიზანია დაენმაროს აუდიტორს: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გან-
საზღვროს საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დარღვევების ხელშეწყობი პირობე-
ნი და მიზეზები, რათა მის საფუძველზე დადგინდეს ამ ქმედებაში დამნაშავე პირობის პა-
სუხისმგებლობა, რადგან კანონმდებლობის დარღვევაშ შეიძლება არსებობს გაელენა მო-
ახდინოს როგორც ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ისე მის ცალკეულ ელემენტებზე. სტანდარ-
ტის მოთხოვნაა, აუდიტის დაწყებისას აუდიტორმა შეისწავლოს, თუ როგორია სამართ-
ლებრივი გარემო, რომელშიც მოქმედებს ორგანიზაცია, რა მექანიზმი უზრუნველყოფს მის
მიერ ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვას რათა ამ მონაცემების საფუძველზე გან-
ხორციელდეს შესაბამისი პროცედურები, რომელთა საშუალებითაც გამოვლინდება ნორ-
მატიული აქტების ისეთი დარღვევის ფაქტები, რომლებიც გაელენას ახდენენ ორგანიზა-
ციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მიიღება მასზე საკმარისი მტკიცებულებები. ამ ოპერა-
ციების განსახორციელებლად სტანდარტში აღწერილია პროცედურები, რომლებიც გამოყ-
ენებულ უნდა იქნას დარღვევების გამოვლენისას. ამ პროცედურების უკეთ აღქმის მიზნით
სტანდარტის დანართში მოყვანილია ზოგიერთი სახის ინფორმაციის მოპოვების მაგალი-
თები, რომელსაც შეუძლია აუდიტორის ყურადღების მიპყრობა და სხვადასხვა დარღვევ-
ების პოტენციალური აღბათობის დამტკიცება.

სტანდარტის მიხედვით, პასუხისმგებლობა ორგანიზაციის მიერ საფინანსო-სამეურნეო
საქმიანობის, საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაცვაზე, მათი დარღვევების
ფაქტების აღკვეთასა და გამოვლენაზე ეკისრება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას, ხოლო

აუდიტორს მოეთხოვება ასეთი დარღვევების აღმოჩენა იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მნიშვნელოვანმა დარღვევამ შესაძლებელია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იგი ვალდებულია ჩაატაროს დამატებითი პროცედურები, რათა მოიხილოს შესაბამისი მტკიცებულებები დარღვევებზე და მის აღმოსაფხვრელად. სტანდარტში ჩართულია ის ძირითადი მითითებები, რომლებიც ხელს უწყობენ აუდიტორს ე.წ. სუბიექტის მიერ კანონმდებლობისა და კანონქვემდებარე აქტების დარღვევის ან გაუთვალისწინებელი ფაქტების გამოვლენაში. სტანდარტში ხაზგასმით არის მითითებული, რომ მიუხედავად ამისა, არ შეიძლება ველოდოთ, რომ აუდიტორული შემოწმების თვის გამოვლინდება ნორმატიული აქტების დარღვევის ყველა ფაქტი. განსაკუთრებით იმ დროს, როდესაც ასეთი დარღვევები ხელმძღვანელობის მხრიდან განსრავს არის ნადგინილი. კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების გამოვლინებასთან მიდგომა სტანდარტში უსუსტად ისევე განიხილება, როგორც თაღლითობისა და შეცდომებისას ხორციელდება, რადგან აუდიტის ეს პროცედურებიც ტესტური ხასიათისაა და, სხვა თანმიღევი შეხუდულებიდან გამომდინარე, მას თან ახლავს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების სოფიერით არსებითი უსუსტობა ვერ იქნება აღმოჩენილი მაშინაც კი, როდესაც ჩასატარებული პროცედურები სათანადოდ არის დაგეგმილი და ეს სამუშაო ტარდება ასს შესაბამისად.

კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევაში, თუკი ის არსებით გავლენას ახდენს ე.წ. სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე და აუდიტორის მიერ ვერ იქნა მოპოვებული საკმარისი შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები კანონმდებლობასთან შესაბამისობის საკითხებზე, აუდიტორი ადგენს პირობით ან უარყოფით დასკვნას. თუ აუდიტორმა შეამჩინა, რომ ე.წ. სუბიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან განიცდიდა სერიოზულ და საკმარისი ინფორმაციის მოპოვების საშუალებას არ აძლევს ან კიდევ არ იღებს კანონმდებლობის დარღვევის შედეგების აღქმით ღონისძიებებს, იგი წყვეტს აუდიტს (გადის გარიგებიდან). გარიგებიდან გამოსვლის შემდეგ აუდიტორმა ე.წ. სუბიექტის კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს ახალ აუდიტორს, რითაც დაიცავს „აუდიტორის ეთიკის კოდექსის“ მოთხოვნას. თუმცა ეს ქმედება უნდა შეუთანხმოს ე.წ. სუბიექტის ხელმძღვანელობას. იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა ამ ქმედებაზე უარყოფით დამოკიდებულებას გამოხატავს, მაშინ აუდიტორმა ახალ აუდიტორს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ხელმძღვანელობის მხრიდან ასეთი შეხუდულების შესახებ.

აღნიშნული სტანდარტი შეეხება მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და მისი გამოყენება არაა მიზანშეწონილი სხვა მომსახურების გაწევისას, როდესაც აუდიტორს უშუალოდ ევალება ცალკეული საკანონმდებლო ან კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების შემოწმება და ანგარიშის წარდგენა.

ბანკოფილია „აბაზიში“ (№ 300 - 310)

სტანდარტის მიზანია „აუდიტორმა ისე დაგეგმოს სამუშაო, რომ აუდიტი რაც შეიძლება ეფექტურად ჩატარდეს“. რადგან „დაგეგმვა“ ნიშნავს სოკად სტრატეგიას და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის. ასს-ში მოცემულია დაგეგმვის პროცესის ძირითადი ელემენტები და საგეგმო სამუშაოების პრაქტიკული მაგალითები, მისი დაგეგმვის პროცესი. აუდიტორი აუდიტორული შემოწმების დაგეგმიდან მის დამთავრებამდე იღებს მრავალ გადაწყვეტილებას, რომლებიც ერთობლივად აუდიტის ჩატარების სტრატეგიის შემუშავებაში იხსახება. აუდიტის სტრატეგიას წარმოადგენს აუდიტის დაგეგმვისათვის ფართომასშტაბიანი გადაწყვეტილების მიღება. აუდიტის დაგეგმვა აუდიტორული საქმიანობის მნიშვნელოვანი ეტაპია და იგი აუდიტორული შემოწმებისას წარმოადგენს ერთ-ერთ რთულ და აუცილებელ პროცესს. აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს ისეთი პრინციპების დაცვას, როგორიცაა კომპლექსურობა, უწყვეტობა და ოპტიმალურობა. სწორედ ამან განაპირობა სტანდარტის ერთ-ერთი ძირითადი მოთხოვნა, რომ აუდიტორს უნდა გააჩნდეს ისეთი ცოდნა დამკვეთის საქმიანობაზე, რომელიც საშუალებას მისცემს მას სწორად დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი, რადგან აუდიტის რაგორც დაგეგმვის, ისე ჩატარების მთელი რიგი საკითხების შედარება სუბიექტურია და გამომდინარეობს აუდიტორის პროფესიული მსჯელობიდან. იმისათვის, რომ აუდიტი სრულყოფილად ჩატარდეს, აუ-

დოქორმა თავისი საქმიანობა საგულდაგულოდ სამ ძირითად ეტაპად უნდა დაგეგმოს, პირველი – მოახდინოს მისი წინასწარი დაგეგმვა, მეორე – მოამზადოს აუდიტის მთლიანი (საერთო) გეგმა და შესაბამის – მოამზადოს და შეადგინოს აუდიტის პროგრამა. ასე-ში დაწერილებით არის განხილული ამ სამი პრინციპის წესები და შედეგების თავისებურებანი. სტანდარტი განსაზღვრავს იმ პრინციპებს, რაც უნდა იქნას განხორციელებული აუდიტის დაგეგმვისას დაშვების საქმიანობის ცოდნის, მისი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლისათვის. ამასთანავე, აყალიბებს თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების საფარად შეფასების მნიშვნელობას აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. ცალკე განხილული ის წესები და პრინციპები, რაც გათვალისწინებულ უნდა იქნას აუდიტის პროგრამის შემოწმებისას, რადგან, ყოველივე ეს ხელს უწყობს აუდიტის საერთო გეგმის შესრულებას. ამავე დროს, აუდიტორული შემოწმების პროგრამა წარმოადგენს საფუძველს დროის დეტალური გეგმისა და დანახარჯების განსაზღვრისათვის. სტანდარტში განხილულია ის შემთხვევაც, როდესაც აუდიტის მსგელობის პროცესში საჭიროებისამებრ შეიძლება მოხდეს პირველად პროგრამაში შესწორებების შეტანა.

ასს № 310 „სამხიანობის ცოდნა“

სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორების მიერ შესამოწმებელი ორგანიზაციის იმ მოვლენების, სექციების, მისი ორგანიზაციული სტრუქტურის, იურიდიული ვალდებულებების, საქმიანობის მიმართულებების და ხასიათის გაგების შესწავლის მეთოდების ჩამოყალიბება, რომლებმაც, შესაძლებელია, არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მასზე შედგენილ აუდიტორულ დასკვნაზე ან, საერთოდ, შემოწმების მსგელობაზე. ასე-ში ჩამოყალიბებულია ანგარი ინფორმაციის მიღების გზები და მეთოდები აუდიტორული შემოწმების პროცესში.

სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორს აუცილებლად უნდა გააჩნდეს (ან შეიძინოს) ცოდნა დამკვეთის საქმიანობის შესახებ იმ მოცულობით, რომელიც საშუალებას მისცემს გაერკვეს მოვლენებში, ოპერაციებში და პრაქტიკულ საქმიანობაში. სტანდარტში განხილულია ის საშუალებები, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორს შეუძლია მიიღოს ინფორმაცია შესაბამისი დარგის საქმიანობის შესახებ. ყოველივე ეს აუდიტორს დაეხმარება რისკების შეფასებაში, აუდიტის კვალიფიკაციურად დაგეგმვისა და ეფექტურად ჩატარებაში, აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებაში და, საერთოდ, დამკვეთისათვის მაღალი დონის მომსახურების გაწევაში. გარდა ამისა, საქმიანობის ცოდნა ხელს შეუწყობს თანდაყოლილი და კონკრეტული რისკების შეფასებაში, არსებობის დონის განსაზღვრასა და შეფასებაში, აგრეთვე, სხვა ასპექტებში, რომლებიც ასე-ში დაწერილებით არის განხილული. სტანდარტს დანართის სახით ერთვის საკითხების ფართო სპექტრი, რომელიც ხშირად გამოიყენება აუდიტორული შემოწმებისას, როგორცდა ზოგადი ეკონომიკური ფაქტები, მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ დამკვეთის საქმიანობაზე, მისი საკუთრების უფლებისა და მნიშვნელობის განსაზღვრაზე, ორგანიზაციულ სტრუქტურაზე, მარეგულირებელ გარემოზე და სხვა; ანუ ყველა იმ საკითხის ნუსხა, რომელიც გასათვალისწინებელია კონკრეტული ორგანიზაციის აუდიტის ჩატარებისას.

ასს № 320 „აუდიტორული არსებობა“

ასე-ში მოცემულია აუდიტში არსებობის, როგორც ფუნდამენტური კონცეფციის განმარტება, რომელიც უკავშირდება ბუღალტრულ ანგარიშებში მონაცემების წარდგენასა და კლასიფიკაციის საკითხებს, აღწერილია აუდიტორული რისკისა და არსებობის ურთიერთკავშირი დაგეგმვის პროცესში და ის პროცედურები, თუ როგორ უნდა განისაზღვროს არსებობა აუდიტის პროცესში შესწორებები უზუსტობის ერთობლიობისას, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს არაადეკვატური მოსაზრებების ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ამასთან ერთად კონკრეტულად არის განხილული ის ფაქტები, რომლებმაც ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორს იმის დასადგენად, მომზადებულა თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი საფუძველების შესაბამისად, რათა არსებობის შესაფერისი დონის

დადგენით შეძლოს არსებითი რაოდენობრივი უზუსტობის გამოვლენა, რომელსაც შეუძლია ანგარიშგების უტყუარი ან სამართლიანი თვალსაზრისის დამახინჯება.

ასს მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში ასახოს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი ყველა შესწორებელი უზუსტობა და განსაზღვროს, არსებითია თუ არა მათი ჯარი. აუდიტორმა, ასევე, უნდა გაითვალისწინოს სხვა პოტენციური უზუსტობებიც, რომლებიც კონკრეტულად ვერ გამოვლინდა, ანუ პროგნოზირებული შეცდომები. თუ აუდიტორის აზრით, ეს თანხები არსებითია, მან დამატებითი პროცედურები უნდა ჩაატაროს ან დამკვეთისაგან ფინანსური ანგარიშგების შესწორება მოითხოვოს.

არსებითობაში იგულისხმება ფინანსურ ანგარიშგებაში დამახინჯების ისეთი ხარისხი, რომელსაც განსაზღვრული ალბათობით შეუძლია გავლენა მოახდინოს ფინანსური ინფორმაციის შესახებ მომხმარებლის გონიერულ მსჯელობაზე და მის საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებაზე. ასს მიხედვით ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე, რომელიც ეყრდნობა ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების შეცდომების სიდიდეზე, რაც კონკრეტულ შემთხვევაში მის გამოტოვებას ან დამახინჯებას გულისხმობს. ამგვარად, არსებითობა ინფორმაციის ძირითადი თვისობრივი მახასიათებელი კი არ არის, არამედ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შემდეგ იგი მომხმარებელისათვის უსარგებლო ხდება. სტანდარტში გათვალისწინებულია ის პროცედურები, რომელიც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე უზუსტობის გაუგებრობის შეფასების დროს. განხილულია ურთიერთკავშირი არსებობასა და აუდიტორულ რისკს შორის. განიხილება, ასევე, თუ როგორ უნდა განისაზღვროს აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობანი და მათი გავლენა, როგორი სახის დასკვნა უნდა იქნეს მომზადებული. არსებობის დონის განსაზღვრა ემყარება აუდიტორის პროფესიულ მოსაზრებას და ტარდება როგორც ერთობლივი მანიევრებლების მიმართ, ისე კონკრეტული გამოშვადებული ინფორმაციისა და ანგარიშგების ნაშთების მიმართაც.

„შიდა კონტროლი“ (400 – 499)

ასს-ში № 400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“

ასს-ში აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების, აუდიტორული რისკისა და მისი კომპონენტების შესწავლასთან დაკავშირებული პროცედურები, აგრეთვე შიდა კონტროლის შეზღუდვის ის ელემენტები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორული შემოწმების ეფექტურად განხორციელებაზე და აუდიტორული რისკის შეფასებაზე. ასს-ში განსაზღვრულია „აუდიტის რისკის“ და მისივე საში კომპონენტის „თანდაყოლილი რისკის“, „კონტროლის რისკის“ და „შეუმჩნეველი რისკის“ ცნებები, ასევე, განმარტებულია „ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის“, „შიდა კონტროლის სისტემის“, „კონტროლის გარემოს“ და „კონტროლის პროცედურების“ ძირითადი ელემენტები, რომლებიც გავლენას ახდენენ არსებითი უზუსტობების რისკზე.

ასს-ში პასუხისმგებლობა აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემების უზრუნველყოფაზე, რომელშიც ინკაპირებულია შიდა კონტროლის სისტემები ორგანიზაციის სიდიდისა და ხარისხის მასშტაბებით (თუმცა შიდა კონტროლის სისტემის უმრავლესობა, რომელიც შეეფერება დიდ სამეურნეო სტრუქტურას, არ გამოდგება მცირე საწარმოსათვის), ეკისრება მის ხელმძღვანელობას, მიუხედავად ამისა, ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასადგენად, აუდიტორი საკმარისად უნდა იყოს დარწმუნებული შიდა კონტროლის და ანგარიშგების სისტემების ადეკვატურობაში. ამასთან ერთად აუდიტის პროცესში აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უკუდამოკიდებულება შეუმჩნეველი რისკისა თანდაყოლილ და კონტროლის რისკთან. ამ მიზნით აუდიტორი ადვენს სათანადო ტესტებს, რომლებიც განსხვავებულია თავიანთი მიზნებით, თუმცა მათ შეუძლიათ ხელი შეუწყონ სხვა ტიპის ტესტების შედგენას და, აქედან გამომდინარე, მიზნების მისაღწევად სხვადასხვა სახის პროცედურების განხორციელებას, ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი კონტროლის რისკის შეფასება, მით მეტი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაა საჭირო. სტანდარტში მოცემულია მითითებები ამ ინფორმაციის გამოსაყენებლად საკონტროლო რისკის წინასწარ დაგეგმვისა და შეფასებისათვის და სხვა სახის რეკომენდა-

ციები. სტანდარტს დანართის სახით დართული აქვს აუდიტორული რისკის კომპონენტების ურთიერთდამოკიდებულების მაგალითები, სადაც ნათლად ჩანს თუ რამდენად შეიძლება განსხვავებოდეს შეუშინელობის რისკის მისაღები დონე თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების დონისაგან და ის არსებითი უკუდამოკიდებულება შეუშინელობის რისკსა და თანდაყოლილ და კონტროლის რისკების კომბინირებულ დონეს შორის.

ასს წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორებისათვის შიდა სამეურნეო და საკონტროლო რისკების შეფასების საკითხებში და ამ შეფასების გამოყენების ხასიათის, ეადების და ხარისხის განსაზღვრავად, რომელშიც აუცილებელია შესაბამისი პროცედურების გატარება, რომელიც საშუალებას მისცემს აუდიტორს შეამციროს რისკი მისაღებ დონემდე, ამიტომ სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ კონტროლის ტესტების მეშვეობით მოიპოვოს ისეთი აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც უზრუნველყოფს კონტროლის რისკის შეფასებას.

ასს № 401 „აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების ბარემოში“

სტანდარტი შეიცავს დამატებით პროცედურებს და რეკომენდაციებს, რომლებიც გამოიყენება მონაცემთა ელექტრონული დამუშავებისას, და მის გაელენაზე აუდიტის პროცესებზე განურჩევლად იმისა, თუ ვის მიერ ხორციელდება ეს პროცესები – თვით სამეურნეო სუბიექტის თუ მესამე მხარის მიერ. სტანდარტში განხილულია აუდიტის კომპიუტერულ გარემოში (ა.კ.გ.) გამოყენების ძირითადი ეტაპები და შესაძლო შემთხვევები, რომელიც უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის ჩატარების პროცესში, რადგან ამ შემთხვევაშიც აუდიტის საბოლოო მიზანი და მასშტაბები არ იცვლება. სტანდარტში განსაზღვრულია მოთხოვნები, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს აუდიტორი მოზადება და კვალდიფიციის დონე მოცემული სამუშაოსათვის; ასევე განსაზღვრულია მისი ქასუხისმგებლობის საკითხი ამ სამუშაოს დელეგირების შემთხვევაში მესამე პირის მიერ ჩატარებული შედეგების გამოყენებაზე. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორს თუ ეკ. სუბიექტში ა.კ.გ. დანერგილი, მას უნდა გააჩნდეს საკმარისი ცოდნა, რათა დაეგეგმოს, წარმართოს, უდამხედველბა გაუწიოს და განიხილოს შესრულებული სამუშაოს შედეგები, რათა დაადგინოს ამ სისტემის გაელენა ბულალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემაზე, განსაზღვროს მისი გაელენა მთლიანი რისკის შეფასებაზე, აგრეთვე, რისკის შეფასებაზე ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციათა კატეგორიის მიხედვით, დაეგეგმოს და ჩატაროს შესაბამისი კონტროლის ტესტები და ძირითადი პროცედურები, ხოლო თუ მათი შესრულება მის შესაძლებლობებს აღემატება, უნდა მოიწიეოს გარეშე პირი და გამოიყენოს მის მიერ მოპოვებული მასალები იმ მოთხენების გათვალისწინებით, რასაც ასს № 620 „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ მოითხოვს.

სტანდარტში დაეგეგმა, რისკის შეფასება და აუდიტორული პროცედურები ა.კ.გ. – განხილულია ასს № 400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“ მოთხენების გათვალისწინებით და ერთობლიობაში, რადგან ა.კ.გ. – სისტემის მახასიათებლებთან დაკავშირებული რისკები და კონტროლის მეთოდები გაელენას ახდენენ რისკის აუდიტორულ შეფასებაზე, პროცედურების ხასიათზე, ეადებსა და მოცულობაზე. ამასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ა.კ.გ. აუდიტის პროცედურების დაეგეგმვისას, რაც საშუალებას მისცემს მას შეამციროს აუდიტორული რისკი დაბალ დონემდე. ამასთან ერთად, სტანდარტი არ ზღუდავს აუდიტორებს, პროცედურების განსაზღვრაში მას საკმარისი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შეუძლია გამოიყენოს ის პროცედურები, რომელიც მიღებულია სეულებრივ, აუდიტის დროს ან ორივე ერთად.

ასს № 402 „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორბანიზაციების ბარემუნებაზე“

სტანდარტით განსაზღვრება სავალდებულო ნორმები და სახელმძღვანელო მითითებები იმ აუდიტორებისათვის, რომლის დამკვეთიც იყენებს სხეა ორბანიზაციების მომსახურებას ანა თუ იმ სფეროში დასახმარებლად.

სტანდარტი ავალდებულებს აუდიტორებს, რომ მათ დაგეგმვის სტადიაზე განსაზღვრონ, იყენებს თუ არა დამკვეთი სხვა ორგანიზაციის მომსახურებას რომელიმე სფეროში და თუ იყენებს, რა გავლენას ახდენს ეს დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებზე, რათა შესაბამისად დაგეგმონ აუდიტი და შეიშალონ აუდიტის ეფექტური მიდგომა. ამგვარად, აუდიტორს ესაჭიროება გაწეული მომსახურების პირობების შეფასებაც – ეს ინფორმაცია აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეაფასოს აუდიტორული რისკი და ამ მომსახურების გავლენა მის აუდიტორულ პროცედურებზე. ამასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია იმის გაცნობიერება, რომ ასეთ შემთხვევაშიც აუდიტორს მინც ესაჭიროება საკმარისი, შესაფერისი და სარწმუნო მტკიცებულებების შეკრება. მეორე მხრივ, სხვა ორგანიზაციის მომსახურების გამოყენება არ ამცირებს ხელმძღვანელების პასუხისმგებლობას – დამაკმაყოფილებლად წარმართონ საშეურნეო სუბიექტის საქმიანობა.

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რა გავლენას ახდენს აუდიტისათვის შესაფერისი საქმიანობა მის მიერ შეფასებულ თანდაყოლილ რისკზე, აგრეთვე დამკვეთის კონტროლის გარეშე.

სტანდარტი განსაზღვრავს თანდაყოლილ რისკს, რომელიც გავლენას ახდენს აუდიტორისებულ შეფასებაზე, კერძოდ:

- მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამკვეთისათვის გაწეული მომსახურების ხასიათი;
- მომსახურე ორგანიზაციაზე დელეგირებული უფლებამოსილების ხარისხი;
- ღონისძიებები, რომლებიც ტარდება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად;
- შედეგის თუ არა საქმიანობაში ისეთი აქტივები, რომელთაც მიდრეკილება აქვთ დაკარგვის ან უკანონო მითვისებისადმი;
- იმ პირთა პატიოსნება, რომელთაც პასუხისმგებლობა აკისრიათ მომსახურე ორგანიზაციის მართვასა და ხელმძღვანელობაზე;
- მომსახურე ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობა.

თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ შესაძლებელია დამკვეთის კონტროლის პროცედურებზე დაყრდნობა და შესაბამისად, ძირითადი ტესტირების მოცულობის შემცირება, მან საფუძვლიანიად უნდა შეაფასოს კონტროლის რისკი.

აუდიტორმა ასევე უნდა განიხილოს, შესაძლებელია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან (დოკუმენტაციიდან) საკმარისი, შესაფერისი და სარწმუნო მტკიცებულებების მოპოვება და განსაზღვროს, რა პროცედურები უნდა ჩაატარონ აუდიტისათვის საჭირო მტკიცებულებების შესაქრებლად. სტანდარტი უფლებას აძლევს აუდიტორს, მტკიცებულებების ერთ-ერთ წყაროდ გამოიყენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორული დასკვნა (თუ ასეთი არსებობს). მაგრამ ამავე დროს ავალდებულებს აუდიტორს, რომ გაითვალისწინოს ამ დასკვნის ხასიათი და შინაარსი, აგრეთვე, მომსახურე ორგანიზაციის გარე აუდიტორების მიერ შესრულებული საშუალო და შეაფასოს აუდიტორული დასკვნის სარგებლიანობა და შესაფერისობა. თუმცა სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა თავის აუდიტორულ დასკვნაში არ მოიხსენიოს ის ფაქტი, რომ მან აუდიტის პროცესში გამოიყენა მომსახურე ორგანიზაციის გარე აუდიტორების აუდიტორული დასკვნა.

აუდიტორული მტკიცებულება (500 - 599)

ასს № 500 „აუდიტორული მტკიცებულება“

სტანდარტში განსაზღვრულია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი კრიტერიუმები, რომლებიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რადგან ისინი წარმოადგენენ, ერთი მხრივ, შესასწაველი ფაქტებისა და, მეორე მხრივ, მიღებული ინფორმაციის ანალიზიდან გამომდინარე ფორმულირებული დასკვნებისა და შეხვედრების ჩამოყალიბების საფუძველს. აღნიშნულის გამო სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ მოპოვებულ დოკუმენტებში აისახოს ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხების დასაბუთების მოტივაცია, რომლებიც უზრუნველყოფენ კონტროლის რისკის შეფასების სათანადო დონეს. ამ მიზნის მისაღწევად აუდიტორს ესაჭიროება სრულყოფილი და დეტალური საშუალო დოკუმენტები, რათა დარწმუნდეს, რომ ამ დოკუმენტების საფუძველზე შესაძლებელი გახდება აუდიტორული

რული მოსაზრებების ჩამოყალიბება, რომელიც შემდგომში ხელს შეუწყობს აუდიტორის მოსაზრებების დაცვას; ამით კი საშუალება ექნება საჭიროების შემთხვევაში დაამტკიცოს, რომ ყველა მტკიცება არსებობს იმის შესახებ, რის საფუძველზეც შედგენილია აუდიტორული დასკვნა. ყოველივე ეს ადასტურებს, რომ აუდიტორული მტკიცებულებები განხილულ უნდა იქნას აუდიტის საბოლოო და საერთო მიზნებთან მიმართებაში, რაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული მოსაზრებისა და დასკვნის შედგენისათვის არის გამინშული. აუდიტორმა ასეთი დოკუმენტური მტკიცებულებების მოპოვებისას უნდა გაითვალისწინოს ასს № 230 „დოკუმენტაციის ძირითადი მოთხოვნა, რომ „აუდიტორმა დოკუმენტურად უნდა გააფორმოს ყველა საკითხი, რომელიც მნიშვნელოვანია აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. აუდიტორულ მტკიცებულებებზე მოპოვებული დოკუმენტები შედგენილ უნდა იქნას სრულყოფილად და კონკრეტულად, რათა შესაძლებელი იქნას მისი მნიშვნელობისა და დანიშნულების აღქმა“, თუმცა გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ასეთი მტკიცებულებების საიმედოობის ხარისხზე გაელყნას ახდენს მისივე მოპოვების წყაროები და ბუნება, რის გამოც ამ დოკუმენტების მოპოვებისა და მოცულობის საკითხი აუდიტორის პროფესიულობის განსჯის პეროგატივაა. აუდიტის პროცესში აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება სხვადასხვა წყაროებიდან როგორც ზეპირი, ისე ეიზუალური და დოკუმენტური მონაცემების სახით, ესენია:

ფიზიკური (ფიზიკური) მტკიცებულება ანუ ის მტკიცებულება, რომლის დანახვა შეუძლია აუდიტორს ან ის ფასეულობა, რომლის არსებობის დამტკიცება მათი ფიზიკური შემოწმებით არის შესაძლებელი. ეს მტკიცებულებები მხოლოდ აქტივების არსებობაზე მტკიცებულების რეალობის დასადგენად გამოდგება, ხოლო მათი საკუთრების უფლების შეფასებისა და მდგომარეობის დასადგენად საჭიროა სხვა დამატებითი მტკიცებულებების შეგროვება;

მესამე პირთა ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც სათანადო დოკუმენტებით დასტურდება. ასეთ დოკუმენტებს მიეკუთვნება ექსპერტებისა და მესამე პირების (პარტნიორების) დასკვნები დადასტურებით, თუმცა აუდიტორი ვალდებულია ამ დასკვნების და დასტურების ადეკვატურობისა და საიმედოობის ხარისხის დასადგენად ჩაატაროს გარკვეული პროცედურები;

დოკუმენტური მტკიცებულება დამოკიდებულია მის წყაროებზე, კომპეტენტურობაზე და საიმედოობაზე, ამიტომ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მთელი რიგი პროცედურები. ეს, პირველ რიგში, შეეხება იმ დოკუმენტებს, რომლებიც შექმნილია მესამე პირის მიერ, ხოლო რაც შეეხება დამკვეთის მიერ შედგენილი დოკუმენტების საიმედოობას, იგი უფრო კონკრეტულად უნდა იქნეს განხილული, რადგან არ არის გამორიცხული, რომ ასეთი დოკუმენტები განზრახ იყოს შედგენილი და ხელს უწყობდეს ფალსიფიცირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას.

დამკვეთის ზეპირი ან წერილობითი ინფორმაციის საიმედოობა განისაზღვრება იმის გათვალისწინებით, თუ რა წყაროებიდან არის იგი მიღებული. სტანდარტი მიიჩნევს, რომ აუდიტორული მტკიცებულებები უფრო საიმედოა თუ იგი წერილობითაა მიღებული, ხოლო ზეპირი ინფორმაცია თავისთავად არ არის საკმარისი მტკიცებულება, თუმცა არ არის გამორიცხული, რომ ეს ინფორმაცია გამოდგეს ისეთი სიტუაციების გამოსავლენად, რომელიც ნათელს მოაქვს მთელი რიგი საკითხების დასუსტებას და შემდგომ მის დოკუმენტურად ასახვას.

მულტიტრული ჩანაწერები, რომლებიც მოიპოვება ბუღალტრული დანაშტებისა და ყურნალების მეშვეობით, ყველაზე საიმედოდ ითვლება. ზოგ შემთხვევაში ასეთივე დანიშნულებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნას ბალანსი, შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, ხელმძღვანელისათვის მომზადებული ოპერატიული და ფინანსური ანგარიშგება და სხვა.

აღნიშნული მტკიცებულებების მოპოვების პროცედურების განსახორციელებლად სტანდარტში დეტალურად არის განხილული მისი ჩატარების მეთოდები, როგორცაა: დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა და დასტური, გამოთვლები და ანალიზური პროცედურები.

ასს № 501 „აუდიტორული მტკიცებულება – დამატებითი მონაზარებები ცალკეულ საკითხებზე“

სტანდარტი წარმოადგენს ასს № 500 „აუდიტორულ მტკიცებულებაში“ განხილული საკითხების დამატებებს და განხილულია იმ საშუალოს დოკუმენტების შინაარსი, რომლებიც საჭიროა აუდიტორული მონაზარების განსამტკიცებლად და ისეთი დოკუმენტების მოსაოვებლად, რომელიც დაეხმარება აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების მტკიცებულების მოპოვებაში. სტანდარტით გათვალისწინებულია, რომ ცალკეულ მუხლებზე უტყუარი აუდიტორული ინფორმაციის მისაღებად შესაძლოა შექმდეს პროცედურების გამოყენება:

- **სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება** – რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ან მუდმივი მარაგის საიმედოობის დამამტკიცებელ საფუძველს წარმოადგენს. სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორი უნდა დაესწროს სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს, რაც საშუალებას მისცემს მას ჩატარებული პროცედურების საიმედოობაში დარწმუნდეს. სტანდარტში განხილულია ინვენტარიზაციის ჩატარების ძირითადი მოთხოვნები და ის გაუთვალისწინებელი გარემოებები, როდესაც არ ღირსება ირეენტარიზაციის ჩატარება ან დასწრება და ის ალტერნატიული პროცედურები, რაც ამ შემთხვევაში უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

- **მოთხოვნების ანგარიშების დადასტურების** ის პროცედურებია განხილული სტანდარტში, როდესაც მოთხოვნების ანგარიშები არსებითაა ფინანსური ანგარიშგებისათვის და მასზე აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს სათანადო დასკვნა, მისი ზუსტი აღრიცხვის შესახებ დადგენილი რისკისა და სხვა დაეგმილი პროცედურების გათვალისწინებით. სტანდარტში განხილულია ის პროცედურები, როდესაც პასუხი დასტურზე არ არის მიღებული და ის შემთხვევები, როდესაც კონკრეტული ანგარიში შევალესთან საღაოა და საქმეში აუდიტორის სახელით ჩარევამ შეიძლება დაძაბოს სამეურნეო სუბიექტსა და შევალეს შორის მოლაპარაკებაში არსებული უთანხმოება.

- **სასამართლო პროცესებისა და პრეტენზიების შესახებ გამოკითხვამ** შესაძლოა არსებითი გავლენა იქონიოს სასამართლო პროცესსა და პრეტენზიებზე, ამიტომ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები ყველა იმ სასამართლო პროცესისა და პრეტენზიების გამოსაყვებად, რომელიც ეხება დამკვეთს და რამაც, შესაძლოა არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. სტანდარტში მოცემულია ამ საკითხების დასადგენი პროცედურები, აგრეთვე აუდიტორის მიერ განსახორციელებელი ქმედებანი, როდესაც სასამართლო პროცესზე ეს პრეტენზიები დადგინდება ან როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ ასეთი ფაქტები შესაძლოა არსებობდეს.

- **გრძელვადიანი ინვესტიციების შეფასებაზე და ახსნა-განმარტებაზე მოსაოვებელი** ხაჭარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების პროცედურების პრინციპების აღწერით განხილავს იმ პროცედურებს, რომელიც დაადასტურებს, ერთი მხრით, შეუძლია თუ არა სამეურნეო სუბიექტს შეინარჩუნოს ინვესტიციები ხანგრძლივი ვადით და მეორე მხრით, ამის შესახებ ხელშეწყობილებებისაგან ოფიციალური წერილით თანხმობის მიღების პირობებს და წესს.

- **სებმენტური ინფორმაციის** მოპოვებისათვის აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები, რათა მიადწიოს ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძველების სებმენტურ ინფორმაციას, რომელიც აუდიტორმა უნდა განხილოს მთლიან ანგარიშგებასთან მიმართებაში და სრულებით არ არის საჭირო ისეთი პროცედურების გამოყენება, რომელიც მოითხოვს აუდიტორის მონაზარების გამოხატვას ცალკე აღებულ სებმენტურ ინფორმაციაზე. სტანდარტში წარმოდგენილია რეკომენდაციები შესაბამისი პროცედურების განსახორციელებლად.

ასს № 510 „სამშენიანობის მართვა – საფხისი ნაშთები“

აუდიტორებს გაცილებით დიდი და საპასუხისმგებლო სამუშაოს ჩატარება უწევთ ისეთ დამკვეთთან მუშაობის დროს, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი საერთოდ არ ჩატარებულა ან დამკვეთს წინა პერიოდებში აუდიტორულ მომსახურებას სხვა აუდიტორები უწევდნენ. ეს ძირითადად განპირობებულია იმით, რომ აუდიტორებს დამატებითი სა-

მუშაოს ჩატარება სჭირდებათ ფინანსური ანგარიშგების ამოსავალი ინფორმაციის – ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების საწყისი ნაშთების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად. სწორედ აღნიშნული საკითხების რეგულირებას/ცვლენება „საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები“.

სტანდარტი შეიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს იმასთან დაკავშირებით, რა პროცედურების ჩატარება ევალება აუდიტორებს საწყისი ნაშთების მიმართ პირველი აუდიტის დროს და რა გაუგებნას ახდენს ამგვარი სიტუაცია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მომზადებულ აუდიტორულ დასკვნაზე.

სტანდარტის საეალებული დებულება მდგომარეობს შემდეგში: აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ

– საწყისი ნაშთები არ შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომელიც არსებით გაუგებნას ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

– წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთები ზუსტად არის გადმოტანილი მიმდინარე პერიოდში ან გადაანგარიშებული საჭიროების შემთხვევაში;

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

თუ წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი სხვა აუდიტორების მიერ არის ჩატარებული, ახალმა აუდიტორმა პირველ რიგში უნდა გაარკვიოს სამეურნეო სუბიექტის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა, საწყისი ნაშთების არსებითობის საკითხი მიმდინარე წლის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ და რა ტიპის დასკვნა იყო გაცემული წინა წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ანუ მოდიფიცირებული იყო თუ არა დასკვნა. გარდა ამისა, აუცილებელია წინა პერიოდის აუდიტორული ფაილის გაცნობა. ამ მიზნით აუდიტორი სათანადო ეთიკური პრინციპების გათვალისწინებით უნდა დაუკავშირდეს წინამორბედ აუდიტორს და მოიპოვოს აუდიტორული ფაილი. აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ საკითხებს, რამაც განაპირობა წინა წლის აუდიტორული დასკვნის მოდიფიცირება.

თუ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი საერთოდ არ ჩატარებულა, მაშინ აუდიტორს გაცილებით მეტი საშუალოა ჩატარება სჭირდება საწყისი ნაშთების შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების შესაკრებად. სტანდარტში მოცემულია რეკომენდაცია, რომ მარაგის საწყისი ნაშთთან დაკავშირებით აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დაკვირვება მიმდინარე პერიოდის ფიზიკურ მარაგზე და შედეგები შეაჯეროს საწყისი ნაშთთან. ასევე ძირითადი საშუალებების, ინვესტიციებისა და გრძელვადიანი სესხებისათვის (არსებითობის პრინციპის გათვალისწინებით) აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ის ბუღალტრული ჩანაწერები და დოკუმენტაცია, რომელიც საფუძვლად უდევს საწყისი ნაშთებს.

თუ აუდიტორი ყველა სათანადო პროცედურის ჩატარების შემდეგაც ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს საწყისი ნაშთებზე, მას არა აქვს უფლება გასცეს უპირობო სტანდარტული აუდიტორული დასკვნა მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მაშინაც კი, როდესაც მიმდინარე წლის აუდიტის შედეგები (საწყისი ნაშთების გარდა) ამის საშუალებას იძლევა. კერძოდ, სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ ასეთ შემთხვევაში საწყისი ნაშთის არსებითობის გათვალისწინებით აუდიტორი იძლევა პირობით დასკვნას ან უარს აცხადებს დასკვნაში თავისი მოსაზრების გამოხატვაზე (აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის მოტივით).

მეორე მხრივ, თუ აუდიტორმა საწყისი ნაშთებში ისეთი უზუსტობები გამოაგონა, რომელიც გაუგებნას მოახდენს მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან დაშეშებს შეკლებილი აქვს წინა პერიოდებში გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა, მაგრამ ეს ცვლილება არ არის სათანადოდ გათვალისწინებული ფინანსურ ანგარიშგებაში (ბანსუბის შესაბამისად) და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაშინ აუდიტორმა უნდა გასცეს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა საჭიროებისამებრ, ისევე საკითხის არსებითობის გათვალისწინებით.

ანალიზური პროცედურები მოიცავს საფინანსო და არასაფინანსო ინფორმაციის შედარებას და მისი ძირითადი დამახასიათებელი ნიშანი მდგომარეობს იმაში, რომ ისინი გამოიყენება მნიშვნელოვანი ცვალებადობებისა და მოულოდნელი თანაფარდობების გამოსაკვლევეად, ასახსნელად და დასამტკიცებლად. ამასთან ერთად გასათვალისწინებელია, რომ მათი გამოყენება შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების გამო, როგორცაა: თანაფარდობების სისუსტე და პროგნოზირებადობა, მათი ხელმისაწვდომობა, ინფორმაციის შესაფერისობა და შესადარისობა. აუდიტორმა ფინანსურ და ეკონომიკურ მანევრებლებზე მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზის და შედარებების შედეგად ჩატარებული ანალიზის საფუძველზე უნდა გამოაქვინოს ბუღალტრულ აღრიცხვაში არასწორად ასახული ფაქტები, შეცდომები და უზუსტობანი, აგრეთვე ისეთი კავშირურთიერთობები და ცვალებები, რომელიც არ ემთხვევა შესაბამის ინფორმაციას ან საპროგნოზო გაანგარიშებებს, ანუ ანალიზური პროცედურები ტარდება აუდიტის მთლიანი პროცესის განმავლობაში, თუმცა უპირატესობა ენიჭება აუდიტის დაგეგმვის და ბოლო სტადიაზე. სტანდარტით გათვალისწინებული ანალიზური პროცედურების განხორციელება შესაძლებლობას იძლევა გამოვლინდეს დამკვეთის ისეთი ასპექტები, რომელიც ხელს შეუწყობს აუდიტის სხვა პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას. ანალიზური პროცედურების ჩატარებისას საინფორმაციო ბაზად, ძირითადად, გამოიყენება: სადამფუძნებლო დოკუმენტები, შესამოწმებელი და წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ხარჯთაღრიცხვები, მარგობრები, სტატისტიკური მონაცემები, წინასწარგარიშო პერიოდის აუდიტორული დასკვნები, ინვენტარიზაციის აქტები და სხვა. ანალიზური პროცედურებისათვის, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებებიდან გამოჩინარე, ისინი შეიძლება დაიყოს სამ ჯგუფად: შიდა მტკიცებულებები, რომელიც მიიღება იმ ინფორმაციის საფუძველზე, რომელსაც დამკვეთი აუდიტორს წარუდგენს; *გეორე - მესამე პირთაგან მიღებული ინფორმაცია*, რომელიც ეყრდნობა აუდიტორის ან ეკონომიკური სუბიექტის მიმართვის საფუძველზე მიღებულს და *შერეული* - რომელიც დამკვეთისაგან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე დამტკიცებულია მესამე მხარის მიერ. აუდიტის პრინციპების თვალსაზრისით ყველაზე მართებულია მესამე მხრიდან წერილობით სახით მიწოდებული მტკიცებულებები ან უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაცია. სტანდარტი განიხილავს მის გამოყენებას დაგეგმვის სტადიაზე, რომელიც ხელს შეუწყობს აუდიტორს დამკვეთის საქმიანობის უკეთ გაცნობაში და პოტენციური რისკის მქონე სფეროების გამოვლენაში; მისი შედეგების საიმედოობის ხარისხს, მის დამოკიდებულებას სხვადასხვა ფაქტორებზე, მოცემულია ის პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის ბოლო, შემაჯამებელ სტადიაზე იმის დადგენას, შესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში, აუდიტორის პროფესიულ ცოდნას დამკვეთის საქმიანობის შესახებ და მის მიერ საშუალებებული საბოლოო დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მართებულია თუ არა. სტანდარტის ბოლო ნაწილში განხილულია ისეთი შემთხვევები, როდესაც ანალიზური პროცედურებით გამოვლინდება მნიშვნელოვანი ცვალებადობა ან ისეთი კავშირურთიერთობები, რომლებიც არ ემთხვევა სხვა შესაბამის ინფორმაციას, ან განსხვავდება პროგნოზირებული თანხებისაგან და იქვეა იმ გამოკვლევების ჩატარების პროცედურები, რომელსაც ასეთი შემთხვევა საჭიროებს.

სტანდარტში განხილულია ის ფაქტორები, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა აუდიტორული შერჩევის შედგენის პროცესში და აუდიტის პროცედურების შედეგად

¹ 1998 წელს ამ სტანდარტის სახელწოდება შეცვლილ იქნა და მას ეწოდა აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები.

ბის შეფასებისას. სტანდარტი ვრცელდება როგორც სტატისტიკურ, ისე არასტატისტიკურ მეთოდებზე და გეთაყოსობს ძირითად პრაქტიკულ რეკომენდაციებს ისეთ საკითხებზე, როგორცაა: რისკი, სტრატეგიკაცია (დაყოფა), შერჩევის მეთოდები, შერჩევის რისკი, შეცდომების პროგნოზირება. სტანდარტი „აუდიტორული შერჩევა“ განიხილება როგორც „აუდიტორული პროცედურების გამოყენება ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაციათა კატეგორიის 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ შერჩეული მუხლების ცალკეულ მახასიათებლებზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაოვებლად და შესაფასებლად, რათა შერჩევის შედეგების საფუძველზე ჩამოყალიბებულ იქნას დასკვნები გენერალური ერთობლიობისათვის“. ეს კი იმას ნიშნავს, რომ შერჩევითი მეთოდის გამოყენების ძირითადი მიზანია შეუძლებლობა და ეკონომიკური მიზანშეწონლობა მსხვილი ორგანიზაციის ყველა სამეურნეო ოპერაციების სრული შემოწმებისა, ამასთან ერთად გასათვალისწინებელია, რომ შერჩევითი შემოწმებისას წარმოიქმნება დამატებითი რისკი უზუსტობებისა და შეცდომების აღმოუქმელობის შესაძლებლობების გაზრდის გამო, თუმცა სწორედ ორგანიზებული შერჩევითი შემოწმება არამარტო უსრუველყოფის დასკვნების აუცილებელ დასაბუთებას, არამედ კიდევ უფრო ზრდის ამ ოპერაციების მინიმალურად დასაშვები რისკის მოცულობის უფრო სრულყოფილად კონტროლის ხარჯზე მათ დასაბუთებას.

სტანდარტი საკმაოდ დეტალურად არის განხილული აუდიტორული შერჩევის მეთოდები და მისი გამოყენების პროცედურების სტანდარტი უფლებას აძლევს აუდიტორს თვითონ გადაწყვიტოს რა ტიპის შერჩევის პროცედურები გამოიყენოს აუდიტის განხორციელების პროცესში – სტატისტიკური თუ არასტატისტიკური, მაგრამ ეს გადაწყვეტილება უნდა შესაბამებოდეს ერთ მიზანს – აუდიტის ეფექტიანობას, ამის კვალობაზე აუდიტორმა გულდასამით უნდა შეარჩიოს ეს პროცედურები, რათა მან დაადგინოს, რა იქნება შეცდომას და რომელი გენერალური ერთობლიობა უნდა იქნეს გამოყენებული შერჩევისათვის. სტანდარტი ითვალისწინებს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც შერჩევითი ტექნიკის გამოყენება მიზანშეწონელია და ასეთად მიიჩნევა, როდესაც აუდიტორი სპეციალურად „რადიკალური“ ადრე შეერებების პროცედურების საფუძველზე; როდესაც გენერალური ერთობლიობა ძალზე მცირეა იმისათვის, რომ შერჩევის საფუძველზე შესაძლებელი იყოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა გენერალურ ერთობლიობაზე, როდესაც მოცემულ სფეროში ყველა ოპერაცია არსებითაა; მონაცემები შეიძლება „მგრძობიარე მუხლები“ იყოს, რაც ყოველთვის ზუსტ ახსნა-განმარტებას საჭიროებს ან კიდევ როდესაც აუდიტს დაქვემდებარებული სფერო არ შეიცავს ერთობლივ ტიპის მუხლებს ანუ გენერალური ერთობლიობა არ არის ერთგვაროვანი“. ამიტომ აუდიტორმა ისე უნდა განსაზღვროს შერჩევის ერთეულები, რომ მიიღოს რაციონალური და ეფექტური შერჩევითი ერთობლიობა, რათა მიადწინოს აუდიტის მიზანს. იმისათვის, რომ შერჩევითი ერთობლიობა განისაზღვროს რაციონალურად და ეფექტურად, საჭიროა მისი შესაფერისი სტრატეგიკაცია, რაც აუდიტორს საშუალებას მისცემს ძალისხმევა წარმართოს ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლებისადმი, რომელიც ყველაზე დიდი პოტენციური შეცდომების შესაძლებლობას შეიცავს. აუდიტორმა ამავე დროს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას უნდა გაითვალისწინოს შერჩევის რისკი, ასაკიანი და სავარაულო შეცდომა. სტანდარტი შეცდომებში ადრე აღწერილი აუდიტორული შერჩევის მეთოდები და ამ საკითხთან დაკავშირებული პროფესიული ტერმინები. ამასთან ერთად სტანდარტს თან ერთვის ორი დანართი „შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტებისათვის“ და „შერჩევითი ერთობლიობის მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ძირითადი პროცედურებისათვის“, რომლებიც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა აუდიტორული შერჩევისას, რათა მან ისე შეარჩიოს ერთეულები, რომ შერჩევითი ერთობლიობა ნამდვილად იყოს რეპრეზენტაციული.

ანს № 540 „ბუღალტრული შიშასების აუდიტი“

მოცემული სტანდარტი აუდიტორისათვის წარმოადგენს სახელმძღვანელოს ბუღალტრული შეფასების აუდიტისას, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მონაცემების უტყუარობის განსაზღვრის პროცედურების ამოსარჩევად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაშია. სტანდარტი თვლის, რომ „ბუღალტრული შეფასება გულისხმობს ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი თანხის განსაზღვრას იმ შემთხვევაში,

როდესაც არ არსებობს მისი სუსტად გაზომვის საშუალება“. გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც გამოდგება ბუღალტრული შეფასების დასადასტურებლად, ხშირად უფრო ძნელი მოსაპოვებელი და ნაკლებად სარწმუნოა, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების სხვა მუხლების დამადასტურებელი მტკიცებულება. პასუხისმგებლობა შეფასებითი მონაცემების განსაზღვრაზე, რომელიც დაფუძნებულია განვილი ან პოტენციურად შესაძლო გაუთვალისწინებელი პირობების დასკვნებზე, ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობას, ხოლო აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა ასეთი შეფასების დასაბუთებულობის ანალიზზე. ამდენად, არსებითი უსუსტობების რისიკო უფრო დიდია, როდესაც ბუღალტრულ შეფასებას ეხება საქმე. სტანდარტი დადგენილია აუდიტის ძირეული ეტაპები შეფასებითი მონაცემები, მოცემულია რეკომენდაციები ამ შეფასებაში შეცდომების განსასაზღვრავად და დეტალურად არის განხილული ბუღალტრული შეფასებების აუდიტის ის სამი ეტაპი, რომლითაც ეს პროცედურები ხორციელდება, კერძოდ:

- ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული შეფასებისათვის გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვა და ტესტირება ან ის პროცესები, რომლებიც მოიცავენ იმ მონაცემებისა და დაშვებების განხილვას, რომლებსაც ეყრდნობა მოცემული შეფასება;

- მოცემული შეფასების დაზიანებულ მუხლებში შემდგომი მონაცემების მიმოხილვა;
- დამოუკიდებელი შეფასების გამოყენება (რომელიც აუდიტორი ანგარიშობს) ხელმძღვანელობის მიერ გაანგარიშებული სააღრიცხვო შეფასებასთან შედარების მიზნით;

- ბუღალტრული შეფასების გაანგარიშებისას როგორ უნდა შეუფარდოს წინა პერიოდების შეფასება, რათა დაარწმუნდეს, რომ შეფასება შეესაბამება მის ინფორმირებულობას დამკვეთის საქმიანობის შესახებ და სხვა შეკრებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

სტანდარტში განხილულია, თუ როგორ უნდა მოახდინოს ხელმძღვანელის მიერ ბუღალტრული შეფასებისათვის გამოყენებული პროცედურებისა და მეთოდების გადამოწმება, რომელთაც შემდგომში ხელი უნდა შეუწყო აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას. სტანდარტში ასევე ცალკე განიხილება ის ოპერაციები და მოვლენები, რომელსაც ადგილი ექნება საანგარიშო პერიოდის დამთავრების შემდეგ, მაგრამ აუდიტის დასრულებამდე შეიძლება გამოდგეს ხელმძღვანელობის მიერ გაკეთებული ბუღალტრული შეფასებების დამადასტურებელ მტკიცებულებად და ბოლოს, თუ როგორი სახით უნდა გააკეთოს აუდიტორმა ბუღალტრული შეფასების მართებულობის საბოლოო შეფასება, რაც დაფუძნებული იქნება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ აუდიტორის მიერ შექმნილი ცოდნის ხარისხზე და იმაზე, შეესაბამება თუ არა ეს შეფასება აუდიტის მსვლელობაში მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

ასს № 550 „დამაკავშირებელი მხარამბო“

სტანდარტში მოცემულია აუდიტის ჩატარების აუცილებელი და საკმაო მონაცემების მიღების პროცედურების განხორციელების წესები, რომელიც გამოიყენება დასაკავშირებელ მხარეთა არსებობისას. სტანდარტი გამოიყენება დამაკავშირებელ მხარეებთან მიმართებაში იმ ოპერაციებისათვის, რომელიც სრულდება აუდიტორულ საწარმოსა და მასთან დაკავშირებულ მხარეებს შორის, ვინაიდან დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობამ შესაძლოა გაეღებნა მოახდინოს აუდიტირებულ საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობასა და სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე, რაც სათანადოდ უნდა აისახოს აუდიტორულ დასკვნაში. აუდიტორმა აუდიტის პროცესში უნდა გაითვალისწინოს, რომ შემთხვევაში დამაკავშირებელმა მხარეებმა შეიძლება ისეთი სამეურნეო ოპერაციები განხორციელონ, რასაც არ გააკეთებენ არადაკავშირებული მხარეები. მეორე მხრივ, დამაკავშირებელ მხარეებს შორის შესაძლოა ისეთი მოცულობის სამეურნეო ოპერაციები ეყრდნობოდეს, როგორც არადამაკავშირებელ მხარეებს შორის (IAS №24 პუნქტი მ). მოცემული სტანდარტი ეფუძნება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტ (IAS) №24 – „დამაკავშირებელ მხარეთა ახსნა-განმარტებები“ და მსგავსი ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების ნაწილს წარმოადგენს.

დაკავშირებულ მხარეებთან საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით სტანდარტში მოცემულია ის პროცედურები, რომელიც უნდა განახორციელოს

აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დასადაგენად, ასეთივეა იმ აუდიტორული პროცედურების განხორციელების შესაფერისი მოდიფიცირებული, გაფართოებული ან დამატებითი პროცედურები, როდესაც ადგილი ექნება არსებითი უზუსტობების სიმპტომებს. სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორი უნდა იცნობდეს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობას, რომ შეძლოს იმ მოვლენების, ოპერაციებისა და მეორეების დადგენა, რომელთაც შეუძლიათ არსებითი გაუგებრობა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე და განხილულია ასეთი მახასიათებლები. იმის გამო, რომ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია დამაკავშირებელ მხარეებსა და ამ მხარეებთან შესრულებული ოპერაციების დადგენასა და შესწავლის ასხნა-განმარტებებზე, სტანდარტი ითვალისწინებს აუდიტორის მიერ ამ მოვლენების ინფორმაციის გადამოწმებას და ამ მიზნით მოცემულია როგორც შემოწმების სახეები, ისე მისი პროცედურები. ამასთან ერთად, აუდიტორს მოეთხოვება გაითვალისწინოს ისიც, რომ დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების შესახებ შესაძლებელია არსებობდეს სხვა ინფორმაცია და ყოველივე ამ ქმედებათა განხორციელების შემდეგ იგი იხილავს კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობას დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების უფლებამოსილებისა და მათ ბუღალტრულ აღრიცხვასთან დაკავშირებით, რითაც დაადგენს, თუ რამდენად სწორად არის ასახული და ახსნილი ეს ოპერაციები ფინანსურ ანგარიშგებაში. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს დამაკავშირებელ მხარეებსა და მათთან ერთად შესრულებულ სამუშაოებზე ან დაასკენის, რომ ამ საკითხების ასხნა-განმარტება ფინანსურ ანგარიშგებაში არაადეკვატურია, აუდიტორი გასცემს მოდიფიცირებულ დასკვნას.

ასს № 560 „შემდგომი მოვლენები“

სტანდარტის მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის პასუხისმგებლობაზე შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებით. სტანდარტი ითვალისწინებს იმ პრინციპებს, რომელიც განასაზღვრულია ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (IAS) №10 სტანდარტ „ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი მოვლენები“. როგორც ბას ისე ასს ბალანსის შედგენის თარიღის შემდგომი მოვლენები განმარტებულია „როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც ხდება ბალანსის შედგენის თარიღის შემდეგ და იმ თარიღამდე, როდესაც ნებადართულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“ და იგი იდენტიფიცირებულია ორი ტიპის მოვლენად: პირველი – ისინი, რომლებიც ასახულებენ ბალანსის შედგენის თარიღისათვის არსებულ პირობებს და მეორე – ისინი, რომლებიც მიგვანიშნებენ იმ პირობებზე, რაც შეიძლება წარმოიშვას ბალანსის შედგენის შემდგომ პერიოდში. სტანდარტში ცალ-ცალკეა განხილული იმ პროცედურების ჩატარების წესები, რომელიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა და რაც უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას იმაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ყველა ის მოვლენა, რომელსაც ადგილი ექონდა აუდიტორის მიერ დასკენის დაწერამდე, აგრეთვე იმ ფაქტებზე, რომლებიც აუდიტორის მიერ აღმოჩენილ იქნა აუდიტორის დასკენის დაწერის შემდეგ, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ერთი მნიშვნელოვანი გარემოება: თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა ისეთი ფაქტი, რომელიც არსებობდა დასკენის დაწერამდე, რაც აუდიტორისათვის არ იყო ცნობილი, მან გულდასმით უნდა განიხილოს შეცვალოს თუ არა აუდიტორი დასკვნა, თუ მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში შესწორებებით დაკმაყოფილდეს, ყოველივე ამის შესახებ საკმარისი უნდა ჩააყენოს აუდიტორებულ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა. აუდიტორმა ახალი დასკენის მოწმადებისას ცალკე აბზავით უნდა გამოყოფს ის ასხნა-განმარტებითი შენიშვნები, რაზეც ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგების შესწორებები და ახალი აუდიტორული დასკენის დაწერა გამოიწვია. სტანდარტი განიხილავს ისეთ შემთხვევებსაც, როდესაც აუცილებელი არ არის ფინანსური ანგარიშგების შესწორება და ახალი აუდიტორული დასკენის დაწერა.

ახს № 570 „ფუნქციონირებადი საწარმო (უფხველბაჟი“

სტანდარტის ფუნდამენტური პრინციპული მოთხოვნაა, რომ „აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარების დროს, აგრეთვე მათი შედეგების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს უწყვეტობის დაშვების მართებულობა, რაც საფუძვლად უდევს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას“. ამ მიზნის მისაღწევად სტანდარტი მოითხოვს, რომ პირველ რიგში დადგინდეს იქნეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დანერგული პრაქტიკა და იგი უნდა შეესაბამებოდეს ბასს № 1 „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის“ პუნქტ „ფუნქციონირებადი საწარმოები“ 23-ე და 24-ე პარაგრაფებს. აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისას, საწარმოს ფუნქციონირებადი პრინციპების გათვალისწინებით უნდა შეაფასოს, აქვს თუ არა აუდიტირებულ საწარმოს საკმარისობის გაგრძელების უნარი და მის საფუძველზე უნდა ახსნას ის არსებითი მოვლენები, რაც ეჭვის ქვეშ აყენებს აუდიტირებულ ორგანიზაციის შემდგომი ფუნქციონირების შესაძლებლობას და მის მიხედვით უნდა მომსადაფეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნა, სადაც მოითხოვებადი უნდა იყოს მიხეტი, რის გამოც საწარმო არ შეიძლება ჩაითვალოს ფუნქციონირებად საწარმოდ. სტანდარტში დეტალურად არის განხილული მთელი რიგი ფაქტორებისა, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტირებულ ორგანიზაციის მიმდინარე და მოსალოდნელ მომგებიანობასთან, ვადების დაკარგვის გრაფიკებთან და შესაძლო წყაროებთან. ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების დასაბუთებულობის შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა გადახედოს, სულ მცირე, ერთი წლის ბალანსს მიიჩნ, თუმცა არ არის გამორიცხული, რომ საჭირო იქნება უფრო ადრე პერიოდების განხილვაც, რაც დამოკიდებულია აუდიტირებულ საწარმოს საქმიანობის ხასიათსა და მასთან დაკავშირებულ რისკებზე როგორც ახს № 570, ისე ბას № 1 სათანადო პარაგრაფების მოთხოვნაა, რომ აუდიტირებული ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ორგანიზაციის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსის მართებულობის შეფასებაზე, ხოლო აუდიტორი, თავის მხრივ, შეფასებას აძლევს ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულ ამ ინფორმაციას. აუცილებელი პროცედურების ჩატარებისა და ყველა საჭირო ინფორმაციის მოპოვების შემდეგ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა მართებულად გადაჭრილი უწყვეტობის დაშვებასთან დაკავშირებული საკითხები და გადაწყვიტოს, თუ რას ხის დასკვნა იქნეს მომზადებული. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ ეჭვის ქვეშ დგას აუდიტირებული ორგანიზაციის, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს, სტატუსი, მაგრამ მიიჩნევს, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის ასახული დეტალური ინფორმაცია, აუდიტორი ათორუმებს უპირობო დასკვნას, თუმცა უმატებს „მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცს“, სადაც ყურადღებას ამახვილებს ფინანსური ანგარიშგების იმ შენიშვნებზე ან დეტალებზე, სადაც ახსნილია ეს მდგომარეობა. ხოლო იმ შემთხვევაში, როდესაც ეჭვის ქვეშ დგას აუდიტირებული საწარმოს, როგორც ფუნქციონირებადი საწარმოს, სტატუსი და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის მოცემული ამ პრობლემების ადეკვატური ახსნა-განმარტებები, აუდიტორი ადგენს მოდიფიცირებულ დასკვნას – ან პირობითს ან უარყოფითს.

ახს № 580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარმდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“

ამ სტანდარტის დებულებები აუდიტორისათვის წარმოადგენს სახელმძღვანელოს აუდიტორული შემოწმების დროს იმ ინფორმაციის გამოსაყენებლად, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება და წარმოდგენილია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ და დამატებით მტკიცებულებებს ქმნის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მტკიცებულებების გასამყარებლად. სტანდარტი მოითხოვს, რომ „აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ისეთი მტკიცებულება, რომელშიც ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით და დადასტურებს ფინანსურ ანგარიშგებას“. სტანდარტი ითვალისწინებს, რომ ხელმძღვანელის ეს ინფორმაცია უნდა მოიცავდეს ისეთ არსებით საკითხებს, რომლებსაც გადამწვეტი მნიშვნელობა ექნება საჭიარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, თუმცა ამ ინფორმაციას აუდიტორი პირდაპირ არ ეყრდნობა. მან უნდა შეამოწმოს ამ ინფორმაციის საიმედოობა და გა-

ნიხილოს ისეთი ფაქტები, რომელმაც უნდა დაარწმუნოს იგი, რომ ეს ინფორმაცია დასაბუთებულია და შეესაბამება მის ხელთ არსებულ ინფორმაციას და, რაც მთავარია, აუდიტის მიზნებს. სტანდარტში აღწერილია წარმოდგენილი ინფორმაციის დასაბუთებულობის დოკუმენტების და შეფასების პროცედურები, მისი შესაბამისობა აუდიტის დროს მიღებულ ინფორმაციასთან, აგრეთვე მისი ხარისხის შეფასების გზები. სტანდარტი განიხილავს, აგრეთვე ხელმძღვანელობისაგან წერილობითი განმარტების მიღების პირობებს და იმ შემთხვევებს, როდესაც ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს წერილის შედგენაზე. რეკომენდებულია ხელმძღვანელობის მიერ წარსადგენ წერილობით ინფორმაციასთან დაკავშირებული პროცედურები აუდიტორმა შეუთანხმოს ხელმძღვანელობას აუდიტის დაწყებამდე, რათა შემცირდეს იმის შესაძლებლობა, რომ ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს აუდიტორთან თანამშრომლობასა და ამგვარი წერილობითი ინფორმაციის მოწოდებაზე. სტანდარტი განიხილულია იმ პროცედურების ჩატარების წესი, როდესაც აუდიტორი ეერ მოიპოვებს ოფიციალურ ინფორმაციას იმ საკითხებზე, რომლებიც მას ესაჭიროება. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა განიხილოს აუდიტორული დასკვნის შესულების (პირობითობის) საკითხი. სტანდარტს დანართის სახით ერთეის „ხელმძღვანელობის მიერ წარსადგენი წერილის ნიმუში“, თუმცა გასათვალისწინებელია, რომ ეს არ არის სტანდარტული წერილი. ვინაიდან საუარაუდოა, ხელმძღვანელობის წერილი შეიძლება განსხვავებული იყოს არამარტო სხვადასხვა საწარმოსათვის, არამედ ერთი და იმავე აუდიტის დამკვეთისათვისაც სხვადასხვა წლებში.

სხვაბის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება

ასს № 600 „სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“

სტანდარტში აღწერილია ის შემთხვევები, როდესაც დამოუკიდებელი აუდიტორი აუდიტის განსახორციელებლად ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს სამუშაოდ იწვევს სხვა დამოუკიდებელ აუდიტორს, რათა ჩატარებულ იქნეს აუდიტი მოცემული ორგანიზაციის ერთი ან რამდენიმე ქვეგანყოფილების, ფილიალის, შვილობილი ან ასოცირებული კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც კონსოლიდირებულ სათაფურ ორგანიზაციის ანგარიშგებაში აისახება. ეს სტანდარტი არ ეხება იმ შემთხვევებს, როდესაც ერთად ინიშნება ორი ან მეტი აუდიტორი და არც აუდიტორს აქვს ურთიერთობა მის წინამორბედ აუდიტორთან. სტანდარტში განმარტებულია „მთავარი აუდიტორის“ და „სხვა აუდიტორის“ ცნება, ასევე, განიხილულია ის პროცედურები, რომელიც უნდა განახორციელოს მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას, მოწვეული აუდიტორის პროფესიული კომპეტენციის გათვალისწინებით და მოცემულია იმ პროცედურების ჩამონათვალი, რომელიც უზრუნველყოფს ამ სამუშაოთა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა მთავარი აუდიტორი დაარწმუნდეს, რომ შესრულებული სამუშაო აღეკატურია იმ დავალებას, რაც კონკრეტული ორგანიზაციის აუდიტის მიზნებისა და ამოცანების განსახორციელებლად არის დადგენილი. ამასთან ერთად განხილულია ის პროცესები და წესები, რომლებიც მთავარი აუდიტორისა და სხვა აუდიტორის ურთიერთთანამშრომლობა უნდა განაპირობოს და მათი პასუხისმგებლობის განსაზღვრას შეეხება, აგრეთვე ის შემთხვევები, როდესაც სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება შეუძლებელია ან სხვა აუდიტორს არ ეძლევა კანონიერ და მაღალპროფესიულ დონეზე მოამზადდოს ინფორმაცია, რომელმაც შემდგომში სათანადო ასახვა უნდა მოეწოდოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მომზადებულ ერთიან აუდიტორულ დასკვნაში.

ასს № 610 „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“

სტანდარტში განიხილება სააღრიცხვო სისტემები, შიდა კონტროლის ელემენტები, შეზღუდვები და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია შიდა კონტროლის სისტემის მდგომარეობის და ფუნქციონირების შეფასებასთან. ასს მოითხოვს

რომ გარე აუდიტორი კარგად გაერკვეს შიდა აუდიტის ფუნქციებში, რადგან მისი შესწავლის შედეგად მიღებული მონაცემების მნიშვნელოვანი ნაწილი მას დაეხმარება ეფექტურად ჩაატაროს აუდიტი და ასევე, დაადგინოს შესაძლებელია თუ არა აუდიტორთა მიერ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობა, რაც ნებისმიერ შემთხვევაში გაელენას მოახდენს კონტროლის გარემოსა და აუდიტორული რისკის შეფასებაზე. გარე აუდიტორმა, მიუხედავად იმისა, რომ მას აკისრია პირადი პასუხისმგებლობა აუდიტორული დასკვნის შინაარსზე, უნდა გაითვალისწინოს გარე აუდიტის პროცედურები ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსასაზღვრავად, მან შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი ნაწილი შეიძლება გამოიყენოს აუდიტის ჩატარების როგორც პროცესში, ისე დასკვნით ერთაზე. სტანდარტში მოცემულია პროცედურები, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს დამოუკიდებელმა აუდიტორმა შიდა აუდიტის სამუშაოთა შეფასებისას, აგრეთვე განხილულია ის პრინციპები, რასაც უნდა დაეყრდნოს შიდა აუდიტორისა და გარე აუდიტორის ურთიერთდამოკიდებულება და მათი საქმიანობის კოორდინაცია. ასს-ში განხილულია იმ პროცედურების ჩატარების მეთოდები და შეფასების გზები, როდესაც გარე აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორის რომელიმე სამუშაოს, რათა დადასტურდეს მისი ადეკვატურობა გარე აუდიტორის მიზნებთან. ასს მოითხოვს, რომ გარე აუდიტორმა დოკუმენტურად გააფორმოს თავისი დასკვნები მის მიერ შესრულებული და ტესტირებული შიდა აუდიტის ცალკეული სამუშაოს შესახებ; თუმცა, გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ „ჩვეულებრივად და მოსასრება, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ეკუთვნის გარე აუდიტორს“. ასს ეს სტანდარტი არ ეხება იმ ცალკეულ შემთხვევებს, როდესაც შიდა აუდიტის პერსონალი ეხმარება გარე აუდიტორს გარე აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში.

ასს № 620 „ეთაპირტის მიერ შესრულებული სამუშაოს დამოუკიდებლობა“

სტანდარტში მოცემულია რეკომენდაციები აუდიტორული შემოწმების დროს ექსპერტის (სუციალისტის) მიერ შესრულებული სამუშაოს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულებების, გამოყენებაზე. იმის გამო, რომ აუდიტორს განათლება და გამოცდილება საშუალებას აძლევს დამკვეთის საქმიანობაში გაერკვეს სოგადად, მაგრამ მას არ მოეთხოვება ისეთივე მაღალკვალიფიციური იყოს, როგორც რომელიმე სხვა პროფესიის ადამიანი, ამიტომ აუდიტორი იძულებულია დამკვეთთან შეთანხმებით მოიწვიოს სუციალისტი (ექსპერტი), რომელსაც აუდიტორისაგან განსხვავებით, აქვს რომელიმე კონკრეტულ სფეროში სუციალური კვალიფიკაცია, ცოდნა და გამოცდილება. სტანდარტში მოყვანილია ისეთი სიტუაციის მაგალითები, რომლის დროსაც აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება, აგრეთვე, გარემოებები, რომლებიც გათვალისწინებული უნდა იქნეს ამგვარი პროფესიული კონტაქტების განხორციელების დროს. განსაზღვრულია მიდგომები როგორც ექსპერტის მომზადების დონის, კვალიფიკაციის, კომპეტენტურობის, ასევე ექსპერტის ობიექტურობის და მისი სამუშაოს შედეგების შეფასებაზე სტანდარტის მოთხოვნაა, როდესაც აუდიტორი იყენებს ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, მან უნდა მოითხოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმაზე, რომ ეს სამუშაო აუდიტის მიზნების ადეკვატურია. აუდიტორი ექსპერტს სამუშაოდ იწვევს კონტრაქტით, დამკვეთთან შეთანხმებით, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ დამკვეთი რაიმე მიზეზით უარს იტყვის ასეთი კონტრაქტის გაფორმებაზე და ექსპერტისათვის გათვალისწინებულ სამუშაოზე მტკიცებულებების მოპოვების სხვა წყარო არ არსებობს, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს პირობითი დასკვნა. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ექსპერტი ობიექტური ვერ იქნება, თუ ის დაკავშირებულია სამეურნეო ერთეულთან, ფინანსურად არის დამოკიდებული მასზე ან ინვესტიციები აქვს დაბანდებული ამ სამეურნეო ერთეულში.

სტანდარტში განხილულია ექსპერტის სამუშაოს მისი დასადგენი მიზნები, მისთვის ხელმისაწვდომი საინფორმაციო წყაროები, მოთხოვნილი ანგარიშის ფორმა და შინაარსი, მოცემული სამუშაოს წინასწარ გამიზნული გამოყენება. ასს განხილულია ის მეთოდები, რომელიც აუდიტორს დასჭირდება ექსპერტის სამუშაოს შესაფერისობის შეფასებისთვის, რათა მან განსაზღვროს მისი დასკვნა თუ არა იგი სხვა აუდიტორული სამუშაოს და იმ ინფორმაციის ფონზე, რომელსაც ფლობს აუდიტორი შესრულებული ორგანიზაციის საქმიანობის შესახებ. თუ ექსპერტის მიერ მომზადებული ინფორმაცია არ არის

შესაფერისი და დასახლებული, შესაძლოა საჭირო გახდეს სხვა ექსპერტის მოწვევა. სტანდარტის მიხედვით, აუდიტორულ დასკვნაში არ უნდა გაკეთდეს მინიშნება ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებაზე, ვინაიდან ეს შესაძლოა მინიშნულ იქნეს ექსპერტისა და აუდიტორს შორის პასუხისმგებლობის განაწილებად ან დასკვნა არასწორად მიიჩნიონ პირობითად. გამონაკლისს წარმოადგენს ის შემთხვევა, როდესაც აუდიტორი მოდელირებულ დასკვნას აღგენს, მაშინ შესაძლებელია დასკვნაში ექსპერტის მოხსენიება ექსპერტის თანხმობით. მაგრამ თუ ექსპერტისაგან ნებაართვა არ იქნება მიღებული, მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ მისი სამუშაოს მოხსენიება აუცილებელია, საჭიროა ამ საკითხზე ჩატარდეს იურიდიული კონსულტაცია.

აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება

ასს № 700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

სტანდარტის ძირითადი ფუნდამენტური მოთხოვნებია, რომ ყოველი აუდიტის დამთავრების შემდეგ აუდიტორმა უნდა შეადგინოს შესაბამისი ფორმის წერილობითი აუდიტორული დასკვნა. აუდიტორმა დასკვნაში უნდა ასახოს ბუნება და მოცულობა იმ შესაძლო ინფორმაციისა, რომელიც ეკონომიკურ სუბიექტში აუდიტის შედეგად იქნა მოყვებული. ამ დოკუმენტს არ უნდა ახასიათებდეს ბუნდოვნობა და ორასროვნება, უნდა იყოს ადვილად გასაგები, შეიცავდეს მხოლოდ იმ ინფორმაციას, რომელიც გამყარებულია კომპეტენტური და შესაბამისი აუდიტორული მამტიკცეველი საბუთებით, ეს დასკვნა უნდა იცავდეს დამოუკიდებლობის, მიუეკრძებლობის, ობიექტურობის და კონსტრუქციულობის პრინციპებს.

სტანდარტში განსაზღვრულია, როგორ მომზადდეს აუდიტორული დასკვნა და ის ელემენტები, რომელსაც აუდიტორული დასკვნა უნდა შეიცავდეს, ეკრძოდ; აუდიტორული დასკვნა სათანადოდ უნდა დასათაურდეს, დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდება აუდიტი, მიეთითოს იმ დაწესებულების ადგილმდებარეობა, რომელსაც პასუხისმგებლობა აკისრია აუდიტზე და ხელმოწერილ იქნეს აუდიტორი ფირმის სახელით ან საჭიროებისამებრ, ორივე ხელმოწერით (ფირმის და აუდიტორის). ყოველივე ეს მონაცემი აუდიტორულ დასკვნაში სათანადოდ უნდა იქნას დასათაურებული. სტანდარტში ყველა ამ აუდიტორული დასკვნის კომპონენტზე მოცემულია ნიმუშები. გარდა ამისა, აუდიტორულ დასკვნაში აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მასშტაბები, სადაც უნდა აღინიშნოს, თუ რა მოთხოვნების (ასს თუ რომელიმე სხვა სახის სტანდარტი) გათვალისწინებით იქნა ჩატარებული აუდიტი.

სტანდარტში გათვალისწინებულია გარემოებები, რომლის დროსაც შესაძლოა გაიცეს უპირობო აუდიტორი დასკვნა, რომელიც განსხვავდება პირობითი (მოდელირებული) დასკვნისაგან, აგრეთვე, წარმოდგენილია შესაძლო ფორმულირება უპირობო დასკვნის შესაძღველად, პირობით დასკვნაზე, უარყოფით დასკვნაზე და დასკვნაზე უარის თქმაზე.

აუდიტორულ დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს გამოკეტილი აუდიტორის მოსაზრება იმის შესახებ, წარმოდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარი ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შესაბამისად და შეესაბამება თუ არა საკანონმდებლო მოთხოვნებს. სტანდარტი უპირობო დასკვნად მიიჩნევს იმ შემთხვევას, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად, ხოლო მოდელირებული აუდიტორული დასკვნა მოიცავს ყველა დასკვნას, რომელიც არ არის არამოდელირებული დასკვნა, ანუ აუდიტორის დასკვნა შეიძლება მოდელირებულ იქნეს და იგი გაიცეს შემდეგი სახით: პირობითი დასკვნა, უარი დასკვნის გაცემაზე და უარყოფითი დასკვნა. პირობითი დასკვნა იწერება მაშინ, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ უპირობო დასკვნის გაცემა არ შეიძლება, მაგრამ აუდიტის მასშტაბების შესწავლის გაეულენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ საჭირო იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის განცხადება დასკვნის გაცემაზე. ხოლო იმ შემთხვევაში, თუკი აუდიტის მასშტაბის შესწავლის მოსალოდნელი გაეულენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს არ შესწევს უნარი მოითხოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტიკცებულებები და ამის

გამო არ შეუძლია რაიმე აზრის გამოხატეა, აუდიტორი უარს აცხადებს დასკვნის გაცე-
მაზე. რაც შეეხება უარყოფით დასკვნას, იგი გაიცემა იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტო-
რისა და ხელმძღვანელობის უთანხმოების გაელენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმდენად
არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ პირობითი დასკვნის შედგენით ადეკვატურად ვერ აის-
ახება მცდარად ან არასრულყოფილად წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი,
სტანდარტი ავალდებულებს აუდიტორს ნათლად აღწეროს მიხედვით, რომელმაც განაპი-
რობა ნებისმიერი დასკვნის შედგენა (გარდა უსიტყვოდ დადებითი დასკვნისა) აუდიტორუ-
ბული ორგანიზაციის საფინანსო (ბუღალტრული) ანგარიშგებაზე ნეგატიური ფაქტორების
ზეგავლენის შეფასებით, სტანდარტში ჩართულია მაგალითები ფორმირებისა, რომლებიც
უნდა გამოიყენონ აუდიტორული დასკვნების შედგენისას და რომელთა მოლითეცაია
ხდება შემოწმების სხვადასხვა გარემოებების მიხედვით.

ასს № 710 „შესადარისი ინფორმაცია“

სტანდარტი ადგენს იმ პროცედურებს, რომლებმაც უნდა განსაზღვროს, შეესაბამება
თუ არა შესადარისი ინფორმაცია ყველა არსებითი ასპექტით იმ ფინანსური ანგარიშგების
წარდგენის შესაბამის ჩარჩოებს, რომლის აუდიტიც ტარდება, რათა აუდიტორი დარწმუნ-
დეს, რომ შესაბამისი მონაცემები სწორად არის წარდგენილი ან გადაანგარიშებული და
სათანადოთ კლასიფიცირებული. სტანდარტში აღწერილია იმ შემთხვევის პროცედურები,
როცა დამკვეთის ანგარიშგება მოიცავს წინა პერიოდის (პერიოდების) ფინანსურ მანქენე-
ბლებს, რომლებიც ანალოგიურია მიმდინარე წლის ფინანსური ანგარიშგების მანქენე-
ბლებსა. სტანდარტში გაანალიზებულია ორი სახის შემთხვევა, პირველი, როდესაც წინა
წლების ფინანსური ანგარიშგების შესადარისი მნიშვნელობები გამოყენებულია კანონმდე-
ბლობის გამო და შეადგენს ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილს მიმდინარე
წელს, მეორე კი, როდესაც შესადარისი მონაცემების მნიშვნელობები მოყვანილია საცნო-
ბნარო ინფორმაციის მიხედვით. ამ კატეგორიების მიხედვით, პირველ შემთხვევაში შესაბამისი
მონაცემები მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილის წარ-
მოადგენს და გამიზნული არ არის მათი ცალკე წარდგენა. აუდიტორული დასკვნა ასეთ
შემთხვევაში მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებას ეხება, რომელიც
მოიცავს წინა პერიოდსაც და კონკრეტულად არ არის ორიენტირებული შესაბამის მონა-
ცემებზე, ხოლო შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება შედარების მიხედვით ჩართულია მიმ-
დინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაში, მაგრამ არ წარმოადგენს მის ნაწილს, ამ
შემთხვევაში აუდიტორული დასკვნა თითოეულ წარდგენილ პერიოდს ეხება ცალ-ცალკე.
ამ მიზნის მისაღწევად აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეესაბამება თუ არა მიმდინარე პე-
რიოდის სააღრიტეხო პოლიტიკა წინა პერიოდებს, ან სათანადოთ არის თუ არა კო-
რექტირებული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები. აუდიტორი ასევე უნდა
დარწმუნდეს, რომ წინა პერიოდის მონაცემები შეესაბამება წინა პერიოდის ფინანსურ ან-
გარიშგებას და სათანადოდ იყო კორექტირებული. იმ შემთხვევაში, როდესაც შესაბამისი
ინფორმაცია წარდგენილია შესადარისი ფინანსური ანგარიშგების სახით, აუდიტორმა
უნდა გასცეს დასკვნა, რომელშიც ცალკე იქნება გამოყოფილი შესადარისი ინფორმაცია,
რადგან აუდიტორმა ცალკე უნდა გამოხატოს მოსაზრება თითოეული პერიოდის ფინანსურ
ანგარიშგებაზე. ყველა ეს პროცედურა განხილულია სტანდარტის სხვადასხვა ქვეთავში,
ხოლო დანართის სახით დართულია აქვს „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ნაბარების
განხილვა შესადარისი ინფორმაციასთან მიმართებაში“ და „აუდიტორის დასკვნის ნი-
მუშები“ – შესაბამისი ციფრობრივი მონაცემები კონკრეტულ შემთხვევებზე, რაც აუდიტის
სტანდარტის მე-12, მე-13, მე-15(ბ) პუნქტებში და მე-16-დან მე-19 პუნქტის ჩათვლით არის
განხილული.

ასს № 720 „აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტაციაში ასახული სხვა ინფორმაცია“

სტანდარტში მოცემულია აუდიტორული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების დო-
კუმენტაციაზე დართული იმ ფინანსური დოკუმენტების განსაზღვრის პრინციპები და აუ-
დიტის პროცესში მისი გამოყენების პროცედურები, რომლებიც შედგენილია თვით აუდი-

ტირებული ორგანიზაციის მიერ და თან ერთვის წლიურ ანგარიშგებას ან წარმოდგენილია სხვა სახის ფინანსური, ან არაფინანსური ინფორმაციის სახით, თუმცა ამ სახის დოკუმენტების შესახებ აუდიტორებს დასკვნის შედგენა არ ევალებათ, მაგრამ მიუხედავად ამისა, ხშირ შემთხვევაში, აუდიტორს აუდიტის პროცესში სჭირდება ასეთი ინფორმაციის გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენის დროს, რადგან არ არის გამორიცხული, რომ აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების სანდოობა შეიძლება შესუსტდეს იმ შეუსაბამობის გამო, რომელიც შეიძლება არსებობდეს აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციას შორის, რამაც შეიძლება გუჯის ქვეშ დააყენოს ის მტკიცებულებები, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. სტანდარტში განხილულია აუდიტორის ის ქმედებანი, როდესაც იგი დაადგენს არსებით შეუსაბამობას, რაც შემდგომში მოითხოვს აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგების ან რომელიმე კონკრეტული სხვა ინფორმაციის შესწორებას, ამასთან ერთად სტანდარტში განხილულია კანონმდებლობით დადგენილი შემთხვევები, როდესაც სხვა ინფორმაცია ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად აუდიტორული შემოწმების ობიექტს წარმოადგენს და ის მარგულირებული პროცესები, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტორის მიერ ანგარიშების შედგენისას ამგვარი შემოწმების შედეგების ასახვასთან. აღწერილია მიდგომები იმ ნაწილის განსაზღვრისათვის, რომლის გაშუქება არ ევალება აუდიტორს თავის ანგარიშგებაში და ის შემთხვევები, თუ როგორ უნდა მოიქცეს აუდიტორი იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტი უარს აცხადებს აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში საჭირო შესწორებების შეტანაზე, კერძოდ, მან უნდა გათვალისწინოს აუდიტორულ დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა აღმნიშვნელი აბზაცის დამატება, სხვადასხვა აღწერილი იქნება არსებით შეუსაბამობა.

ასს № 800 „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ ბაზიზებაზე“

სტანდარტი განსაზღვრავს იმ პროცედურებს, რომლებიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული გარიგების დროს, რათა მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები და მის საფუძველზე მოამზადოს მკაფიოდ ფორმულირებული აუდიტორული დასკვნა. სტანდარტი ითვალისწინებს, რომ სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორული გარიგების დაწყებამდე აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ დამკვეთთან დადებული შეთანხმება ზუსტად ასახავს თუ არა გარიგების ხასიათს, წარსადგენი დასკვნისა და შინაარსის მიზანს. ამასთანავე იგი კარგად უნდა გაერკვეს, თუ რა მიზნით უნდა იქნეს გამოყენებული საანგარიშო ინფორმაცია და ეინ შეიძლება იყოს მისი მომხმარებელი. სტანდარტში განხილულია ასეთი სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული გარიგებების სხვადასხვა სფეროები და მოცემულია მასზე დასკვნის ნიმუშები. სულ სტანდარტს ერთვის სხვადასხვა დასკვნის ოთხი ისეთი ნიმუში, როგორცაა: დასკვნა ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძველების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე, შეუსაბამობაზე და კერებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აღნიშნულ ნიმუშებში ცალ-ცალკეა გამოყოფილი სხვადასხვა ბუღალტრული აღრიცხვის ოპერაციებზე აუდიტორული დასკვნის ნიმუშები და ის შემთხვევები, როდესაც ასეთ სპეციალური დანიშნულების გარიგებაზე გაიცემა უპირობო და პირობითი დასკვნა.

ასს № 810 „კამპანტიური ფინანსური ინფორმაციის გამოწვევა“

სტანდარტში განხილულია აუდიტორის მიერ ფინანსურ ინფორმაციაზე ანგარიშგების შედგენისა და შემოწმების პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება პრაგმატიკის სახით ან შეფასებით მონაცემებს ემყარება, ამგვარი ინფორმაცია ოპტიმალურად მიახლოებითა და დაფუძნებულია მოვლენათა განვითარების პირობებზე და შეეხება, ანუ იმ ინფორმაციაზე, რომელიც დაფუძნებულია პირობით დაშვებებზე მომავალში მოსალოდნელი მოვლენებისა და სამეურნეო სუბიექტის შესაძლო ქმედებების შესახებ, რომელიც შეიძლება წარმოდგენილ იქნეს მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი პროგნოზის სახით ან იყოს მათი ნაერთი. სტანდარტი მოითხოვს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სრულყოფილად იქნეს შემოწმებული, აუდიტორს უნდა გააჩნდეს დამკვეთის საქმიანობის საკმარისი ცოდნის დო-

ნე, რათა შეძლოს იმის შეფასება, განსაზღვრულია თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოსამსახდელად საჭირო ყველა მნიშვნელოვანი დაშვება.

აუდიტორმა უნდა გაიყვანოს იმის დასაბუთება, რომელიც მან გამართლებული პროგნოზის დასაბუთებლად უნდა შეასრულოს და ძირითადი აქცენტი გადართვას პოტენციურად შესაძლო მიუღწევსზე. აუდიტორმა განსაკუთრებულ ყურადღება უნდა დაუთმოს ადეკვატური გამოაშქარებების მნიშვნელობას პროგნოზული ფინანსური ინფორმაციის გასაცემად. აუდიტორი მზად უნდა იყოს იმისათვის, რომ წარმოდგენილი ინფორმაცია შეიძლება სასტიკალური ხასიათის იყოს, ამიტომ ანალიზის დროს უნდა გამოიყვანოს მოთხოვნები ინფორმაციის წარდგენის და შეფასებითი მონაცემების შედგენის ნაწილში, ერთი მხრივ, და მოვლენათა განვითარების პოპოტერტი პროგნოზების შედგენის პროცესში, მეორე მხრივ. სტანდარტი დეტალურად განსაზღვრავს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოსამოყებელი მტკიცებულებების დოკუმენტაციის ნაშრობად, განსაზღვრავს „მოკლევადიანი პროგნოზის“, „გრძელვადიანი პროგნოზის“ ინფორმაციების ცნებებს და ოპტიმალური მიახლოებითი დაშვებების და პოპოტერტი დაშვებების საფუძველებს. მოცემულია შემოწმების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის პრინციპები, ასევე პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე შემოწმების შედეგებზე დასკვნის შედგენის, წარდგენის და ახსნა-განმარტებების მომზადების პროცედურები. სტანდარტში მოცემულია ნაწვევები მოკლევადიანი და გრძელვადიანი პროგნოზის შესახებ გასაცემი არამოლოციტირებული აუდიტორული დასკვნა და განხილულია ის შემთხვევები, თუ რა დროს უნდა გაიცეს პირობითი ან უარყოფითი აუდიტორული დასკვნა და აუდიტორი როდის უნდა გამოვიდეს გარიგებიდან ან უარი განაცხადოს დასკვნის გატყობაზე.

დაქაუვორებული მომსახურება (№ 900 - 999)

ასს № 910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშების მიმოხილვის შესახებ“

ფინანსური ანგარიშების საერთო შემოწმება მოცემული სტანდარტის მოთხოვნათა შესაბამისად აუდიტის შედეგებზე დასკვნის წარდგენის „გადილებულ“ ვარიანტს წარმოადგენს. ჩვეულებრივი აუდიტისაგან განსხვავებით, როდესაც აუდიტორი მოსაზრებას გამოთქვამს ფინანსური ანგარიშების უტყუარობაზე, აღნიშნული სტანდარტის დანიშნულებაა აუდიტორმა გამოხატოს თავის მოსაზრება, შემოწმების პროცესში მიიტყობა თუ არა ყურადღება იმ გარიგებებზე, რომ ფინანსური ანგარიშებზე „უტყუარად და სამართლიანად ვერ ასახავს“ ან „ყველა ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ვერ ასახავს“ აუდიტური ორგანიზაციის ფინანსურ მდგომარეობას. აღნიშნული სტანდარტით გათვალისწინებული პროცედურების განხორციელებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ № 910 აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების - № 100 „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა“, ასს № 770 - 799 „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშებზე“, ასს № 210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“, ამ სტანდარტების მთელ რიგ პრინციპებს ეფუძნება. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები ძირითადად, გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების შესწავლით უნდა შეკრიბოს, რათა დასკვნის გამოტანა შეძლოს. დაკეთის ეფექტურად შესრულების მიზნით აუდიტორმა სამუშაო უნდა დაგეგმოს. პროცედურები ძირითადად ისეთივეა, როგორც „ჩვეულებრივი“ აუდიტის დროს, იმ განსხვავებით, რომ იქ შემოწმება არ არის ისეთივე რამა და უფრო მეტად ანალიზური პროცედურები გამოიყენება (და არა ოპერაციებისა და ნაშთების დეტალური ტესტირება) და ინფორმაციის დასაბუთებულობის განსჯა. აუდიტორული ორგანიზაციის საქმიანობის შესახებ აუდიტორის ცოდნას ეყრდნობა აღნიშნული პროცედურების უკეთ აღქმისათვის სტანდარტში ცალ-ცალკეა განხილული მიმოხილვის გარიგების მიზანი, ზოგადი პრინციპები, მასშტაბი და პირობები, დაგეგმვის პრინციპები, სხვა აუდიტორების ან ექსპერტების სამუშაოს გამოყენების წესები და ის პროცედურები, რომლებიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა კონკრეტული ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს. ცალ-ცალკეა განხილული დასკვნებისა და ანგარიშის წარდგენის ძირითადი პრინციპები მიმოხილვის დასკვნის იმ ნაწილში, სადაც აუდიტორი გამოხატავს უარყოფით რწმუნებას იმის გამო, რომ აუდიტი არ ჩატარებულა, ხოლო ჩატარებული პროცედურები უზრუნველყოფენ

უფრო დაბალი დონის გარანტიას, ვიდრე აუდიტი, რის გამოც არ გაცემულა აუდიტორული დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე აქვეა ჩოყენილი უარყოფითი, პირობითი დასკვნის და საერთოდ, რწმუნების გამოუხატველობის ფორმულირებები. სტანდარტს თან ვრთის ოთხი დანართი, სადაც განხილულია: პირველი, ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში; მეორე, სანიმუშო დეტალური პროცედურები, რომლებიც შესაძლოა ჩატარდეს ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების დროს; მესამე, უპირობო დასკვნის ნიმუში და მეოთხე, მიმოხილვის დასკვნის ნიმუშები უპირობო დასკვნის გამოკლებით.

ასს № 920 „ბარიბაზები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“

აუდიტორის, სამეურნეო სუბიექტის და მესამე მხარის მიერ შეთანხმებული პროცედურები აღრიცხვისა და ანგარიშგების იმ ნაწილთა შემოწმებაა, რომელსაც აღნიშნული მხარეები შეთანხმდებიან. იგი თემატური შემოწმების სახით (აუდიტის თანმდევი მომსახურების ნაირსახეობა) ხორციელდება და რეგლამენტირებულია შეთანხმებული პროცედურების და მათი შედეგების დოკუმენტური გაფორმების დადგენილი წესის მიხედვით. ამ შედეგების მიხედვით გამოტანილ დასკვნებს ნაკლებ დამატკიცებელი ძალა აქვს, ვიდრე ფინანსური ანგარიშგების ჩვეულებრივი აუდიტის შედეგების მიხედვით გამოტანილ დასკვნას და იმის გამო, რომ იგი წარმოადგენს უბრალო დასკვნას შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებისას აღმოჩენილ ფაქტებზე, არაეთარ გარანტიას (რწმუნებას) არ გამოხატავს, ანუ აღნიშნული დასკვნის მიმღებმა თვითონ უნდა ჩამოაყალიბოს საკუთარი დასკვნა აუდიტორის დასკვნის საფუძველზე. ეს დასკვნა მხოლოდ და მხოლოდ იმ მხარეებისათვის არის განკუთვნილი, რომლებიც შეთანხმდნენ მოცემული პროცედურების ჩატარებაზე, რადგან ვინც არ იცის პროცედურების მიზანი, შეიძლება არასწორი ინტერპრეტაცია მისცეს შედეგებს. მიუხედავად იმისა, რომ ჩატარებული პროცედურების შედეგები არ წარმოადგენს გარანტს, აუდიტორი ვალდებულია დოკუმენტურად გააფორმოს ის საკითხები, რომლებიც მნიშვნელოვანია აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნის დამადასტურებელი მტკიცებულებების მოსაოვებლად, აგრეთვე მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ გარიგება შესრულებულია ასს-სა და გარიგების პირობების შესაბამისად. სტანდარტში მოცემულია აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენი დასკვნის ნიმუში, სადაც განხილულია კონკრეტული ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაციის ინდეფიციაცია, რომლისთვისაც გამოიყენება შეთანხმებული პროცედურები და ის ძირითადი პრინციპები, რაც დასკვნაში უნდა დაფიქსირდეს. სტანდარტს, პრაქტიკაში უკეთ გამოყენების მიზნით, დანართის სახით ერთთვის: „აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებისათვის“, და „დასკვნების ნიმუში მოწოდებული და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ“.

ასს № 930 „ბარიბაზები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“

ფინანსური ინფორმაციის კომპილაცია არის აუდიტორის დახმარება დამკვეთისადმი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და შესაბამისად იმ საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამაჯერებლობის შესამოწმებლად, რომლებიც ამ ანგარიშგების მოწოდებას უდევს საფუძველად. ამგვარი დავალებების შედეგების მიხედვით გამოტანილ დასკვნებს არ გააჩნია ისეთი დამამტკიცებელი ძალა, როგორც ფინანსური ანგარიშგების ჩვეულებრივი აუდიტის შედეგებით მიღებულ დასკვნებს, რადგან ამ ინფორმაციის საფუძველად უდევს ის პროცედურები, რომელიც არ გამოხატავს რაიმე გარანტიას (რწმუნებას) ფინანსურ ინფორმაციაზე. სრულყოფილი ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის მოპოვებისათვის საჭიროა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული პრინციპებისა და პრაქტიკის, აგრეთვე მისი ფინანსური ინფორმაციის შესაფერისი ფორმისა და შინაარსის ცოდნა, ანუ კომპილაციური გარიგების დროს ბუღალტრის (საქართველოს სინამდვილეში აუდიტორს ან საზოგადოებრივი პრაქტიკის მქონე ბუღალტრს) სჭირდება ბუღალტრული საქმიანობის ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება აუდიტორული ცოდნისა და გამოცდილების ნაცვლად, რათა

შეაგროვოს, დაახარისხოს და დააჯამოს ფინანსური ინფორმაცია (ფაქტიურად აღადგინოს ან აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვა). სტანდარტში განხილულია შემთხვევები, როდესაც დღგინდებმა არსებითი უზუსტობები, თუ რა უნდა იქნეს გატარებული და ეკონომიკური სუბიექტის პასუხისმგებლობა ფინანსური ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებით. სტანდარტში განხილულია ფინანსური ინფორმაციის კომპლექსური გარიგებაზე დასკვნის შედგენის ძირითადი პრინციპები და დანართის სახით წარმოდგენილია „კომპლექსური გარიგების წერილის ნიმუში“ და „კომპლექსური გარიგების შესახებ დასკვნის ნიმუში“.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის მდებარეობა (№ 1000 – 1100)

ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი (2001 წლიდან ეწოდება აუდიტისა და მარწმუნებელი საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო – IAASB) გამოსცემს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს – ISAs) და საყოველთაოდ აღიარებულ პრაქტიკასა და მასთან დაკავშირებულ მომსახურებაზე დებულებებს – (აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები ასპდ – IAPS). ეს სტანდარტები, დებულებები გამოიხატულია მთელ მსოფლიოში აუდიტური პრაქტიკისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის გასაუმჯობესებლად, აუდიტორისათვის პრაქტიკული დახმარების გასაწევად. ასპდ მიზანია აუდიტორთა უზრუნველყოფა დამატებითი მითითებებით, აღნიშნული სტანდარტების გაეროებითა და განმარტებებით დაეხმაროს აუდიტორებს აუდიტის ჩატარებისას, თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ დებულებაში მოცემული პროცედურებისა და პრაქტიკული მეთოდების ჩამონათვალი მთლიანად, ამოწურავად ასახავდეს იმ პროცესებსა და პროცედურებს, რაც აუდიტის დროს გამოიყენება ამასთან ერთად, ეს დებულებები არ არის განკუთვნილი იმისათვის, რომ სარგებლობდეს ახსნის უფლებამოსილებით.

ასპდ № 1000 „ბანკთაშორისი მდებარეობის პროცედურები“

ასპდ მომზადებული და დამტკიცებულია IFAC – აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის, ათი ძირითადი ინდუსტრიული ქვეყნისა და შეიქცარიის საბანკო საქმიანობის რეგულირების და საზედამხებდელ კომიტეტის მიერ. დებულების მიზანია პრაქტიკული დახმარება გაუწიოს რეგორც გარე ისე შიდა აუდიტორებს ბანკთაშორისი დასტურის მოქმედი პროცედურებში, თუმცა მას არ აქვს ასს უფლებამოსილება.

ასპდ-ში განიხილება აუდიტორის ქმედებების თავისებურებანი იმ პროცედურებთან დაკავშირებით, რომლებიც უფლებდა სხვა ბანკებიდან ბუღალტრულ ბალანსში ნარჩენები ნაშთებს და სხვა თანხებს პირდაპირი დასტურის მისაღებად, ასევე იმ პროცედურებს, რომლებიც მოითხოვენ სხვა ინფორმაციას, ბალანსის გარეშე მუხლების მოცაცემების და დასტურების მიღებას. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორი უნდა ეცადოს ასეთი დასტური მიიღოს პირდადა, პირდაპირი, დამოუკიდებელი წყაროებიდან, რადგან იგი უფრო სარწმუნოა, ვიდრე ბანკის დოკუმენტაციიდან არის მიღებული. ამასთან ერთად მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ ეს პროცედურები სხვადასხვა ქვეყნებში შეიძლება განსხვავებული იყოს, მაგრამ აღნიშნულის გამო აუდიტორი უაღრესად უნდა იქნას დაეხმარებოდეს განხორციელებისას გამოიყენოს ადელობრივი პრაქტიკის მეთოდებიც, მართალია დებულება არ ითვალისწინებს აუდიტორული პროცედურების ყველა საკითხის ამომწურავ აღწერას, მაგრამ მასში აქცენტი გადატანილია ზოგიერთ მნიშვნელოვან ქმედებაზე, რომელიც აუდიტორმა უნდა განახორციელოს დასტურის მოთხოვნად. სტანდარტში დეტალურად არის განხილული ის ძირითადი დამახასიათებელი თავისებურებები, რომელიც ეკრძო პირებთან ან საფინანსო დაწესებულებების საქმიან ურთიერთობებთან არის დაკავშირებული, და ის მიზნები, რა დანიშნულებითაც უნდა იყოს გამოყენებული ეს ინფორმაცია. ამასთან ერთად სტანდარტი განსაზღვრავს მოთხოვნების (ინფორმაციის მიღების) მომზადების, დაგზავნისა და პასუხის მიღების ფორმებსა და პროცედურებს, აგრეთვე დასტურის მოთხოვნების შინაარსს, რასაც ემსახურება ეს მოთხოვნა. სტანდარტში განხილულია მოთხოვნილი ინფორმაციის სახეობები, რომლებიც უფრო ხშირად სჭირდება აუდიტორს, აგრეთვე სხვა კატეგორიის ინფორმაციები, რაზეც დამოუკიდებელი დასტური არის საჭირო. სტანდარტს დანართის სახით აქვს გლოსარი, სადაც განმარტებულია სტან-

დარტში გამოყენებული ტერმინების ის ცნებები, რომლებიც გამოიყენება ბანკოაშორისო დასტურის მოთხოვნებში, თუმცა იგი არ არის გამიზნული იმისათვის, რომ მოიცავს ყველა ის ცნება, რომლებიც გამოიყენება ბანკოაშორისო დასტურის მოთხოვნებისას.

ასპდ № 1001 „კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) ბაზემო – ბანკალ-კამეზული მიკროკომპიუტერები“

აღნიშნული ასპდ ერთ-ერთი იმ დებულებათაგანია, რომელიც გამიზნულია იმისათვის, რომ დაეხმაროს აუდიტორს ასს და ასპდდებულებების განხორციელებაში სხვადასხვა სახის კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების საშუალებით, აგრეთვე აღნიშნული სისტემების ზემოქმედების აღწერით ბულალტრული აღრიცხვის სისტემაზე, მასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლის და აუდიტორულ პროცედურებზე. აუდიტორი უნდა იცნობდეს და ითვალისწინებდეს კსს გარემოს მახასიათებლებს, რადგან ისინი გავლენას ახდენენ ბულალტრული აღრიცხვისა და შესაბამისი შიდა კონტროლის მეთოდების შერჩევაზე, აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. ასპდ № 1001 ამასთანავე აესებენ ასს № 400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“ და ასპდ № 1008 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი – კსს მახასიათებლები და მათი განხილვა“ მოთხოვნათა განხორციელებაში ისეთი მიკროკომპიუტერული სისტემის აღწერით, რომლებიც გამოიყენება საინფორმაციო სისტემების აღნიშნული სახეობა. სტანდარტში ცალ-ცალკე განხილული „მიკროკომპიუტერების მახასიათებლები“, „შიდა კონტროლი მიკროკომპიუტერულ გარემოში“, „ხელმძღვანელობის უფლებამოსილება მიკროკომპიუტერების ფუნქციონირებაზე“, „ფიზიკური უსაფრთხო მოწყობილობები“, „ფიზიკური უსაფრთხოება სტაციონარული და არსტაციონარული დამამახსოვრებელი საშუალებებით“, „პროგრამები და მონაცემების უსაფრთხოება“, „პროგრამული უზრუნველყოფისა და მონაცემთა მთლიანობა“, ამასთანავე განიხილება ის ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ბულალტრული აღრიცხვის სისტემისა და მასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლზე და მათი გავლენა აუდიტორულ პროცედურებზე. სტანდარტში ასევე განხილულია მიკროკომპიუტერების გამოყენების სხვადასხვა კონფიგურაციების გამოყენების შემთხვევისას მათი გამოყენების მეთოდები.

ასპდ № 1002 „შს ბაზემო – ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები“

ასპდ № 1002 როგორც ასპდ № 1001 მიზანია ასს № 400-ის შეესება და იგი წარმოადგენს ასპდ № 1002-ის შემადგენელ ნაწილს, რომლის მიზანია დაეხმაროს აუდიტორს განხორციელოს ასს და ასპდ მოთხოვნები სხვადასხვა სახის კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემის ფუნქციონირებისას. ასპდ-ში აღწერილია ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემის გავლენა ბულალტრული აღრიცხვის სისტემაზე, მასთან დაკავშირებულ შიდა კონტროლისა და აუდიტორულ პროცედურებზე, რადგან ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები მომხმარებელს ერთდროულად სხვადასხვა ფუნქციების განხორციელების საშუალებას აძლევს. სტანდარტში განხილულია თითოეული იმ ფუნქციის არსი და მნიშვნელობა, მათი ოპერატიულ რეჟიმში მუშაობის ტემპები და კომპიუტერული სისტემის მახასიათებლები. დაწერილებითაა განხილული შიდა კონტროლის ოპერაციები ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერულ სისტემებში და მისი გავლენა ბულალტრული აღრიცხვის სისტემებისა და მასთან დაკავშირებულ კონტროლზე. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა ასეთი რეჟიმის სისტემისას აუდიტის პროცესში განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს მის გავლენას აუდიტორულ პროცედურებზე და წამოთვლილია ის ოპერაციები, რომლებიც დამახასიათებელია კსს რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემებისათვის. ასპდ № 1002 აუდიტის პროცესში გამოყენებით განისაზღვ

რება აუდიტორების ქმედებები იმ ოპერაციების აუდიტისათვის, რომლებიც ეს-სისტემის შემუშავებით გამოყენებულია საბუღალტრო ანგარიშების წარმოებისას.

ასპმ № 1003 „მს ბარამო – მონაცემთა ბაზის სისტემაში“

ეს დებულება ერთ-ერთი იმ დებულებათაგანია, რომელიც გაიზნულია იმისათვის, რომ დაეხმაროს აუდიტორს ასს და ასპმ განხორციელებაში სხვადასხვა სახის კომპიუტერული საინფორმაციო გარემოს გზით. ამასთან ერთად დაეხმაროს აუდიტორს ასს №400 და ასპმ №1000 გათვალისწინებული პროცედურების განხორციელებაში. მოცემულ ასპმ-ში განსაზღვრულია აუდიტორის ქმედებები დამკვეთთან აუდიტის ჩატარებისას იმ დროს, როდესაც ოგი სარგებლობს მონაცემთა ბაზის სისტემით. სტანდარტში მოცემულია მონაცემთა ბაზის მქონე სისტემის კომპონენტების, მონაცემთა ბაზისა და მონაცემთა ბაზის მართვის სისტემის განსაზღვრებები და მათი ურთიერთქმედებები მთლიანი კომპიუტერული სისტემების სხვა ტექნიკური და პროგრამული უზრუნველყოფის ასპექტებთან. სტანდარტი შეიცავს რეკომენდაციებს პროგრამული უზრუნველყოფისა და შესაძლებელი მონაცემებისას, განხილულია ეს – გამოყენების ძირითადი ეტაპები და შესაძლო შემთხვევები, ფაქტორები, რომლებიც მხედველობაში უნდა მიიღოს აუდიტორმა მისი გამოყენების გადაწყვეტილისას. ამავე დროს მან ყურადღება უნდა მიუქციოს, რომ ხშირი შემთხვევაში მონაცემთა ბაზის მქონე სისტემების მახასიათებლები შეიძლება უფრო ეფექტური იყოს აუდიტორისათვის, რათა წინასწარ შეასრულოს ახალი ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამების განხილვა და არა კომპიუტერში მათი ჩატვირთვის შემდეგ. პროგრამების ამგვარი წინასწარი განხილვა აუდიტორს მისცემს საშუალებას საჭიროებისამებრ მოითხოვოს დამატებითი ფურცლები, როგორცაა აუდიტორული რევიზის ან კონტროლის ჩართვა პროგრამის კონსტრუქციაში. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მონაცემთა ბაზის სისტემები, როგორც წესი, მონაცემთა საიმედოობის უფრო დიდ შესაძლებლობას უზრუნველყოფს, ვიდრე ისეთი სისტემა, სადაც არ არსებობს მონაცემთა ბაზა. სტანდარტში დაწვრილებულია განხილული მონაცემთა ბაზის გაყვანა აუდიტორულ პროცედურებზე, ასევე მისი გაყვანა შიდა კონტროლის გარემოში და სხვა სახის როგორც პროცედურები, რომლებიც ახასიათებს მონაცემთა სისტემის გარემოს.

ასპმ № 1004 „ბანკის ზედამხედველობისა და ბარამ აუდიტორების ურთიერთობა“

დებულების მიზანია უზრუნველყოს ინფორმაცია და მითითებები იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა ჩამოყალიბდეს გარე აუდიტორებისა და ბანკის ზედამხედველების ურთიერთობები ურთიერთსარგებლობის მიზნით, რაბაც საბოლოო ფაზში ხელი შეუწყოს ამ ორი პროფესიის შესაბამისი ფუნქციების ურთიერთგაგების გაღრმავებასა და საჭიროების შემთხვევაში მეტი საკომუნიკაციო გზების გამოანახება. როგორც აუდიტის პრაქტიკა ცხადყოფს, მრავალ საკითხში ბანკის ზედამხედველები და გარე აუდიტორები ერთი და იმავე სირთულეების წინაშე დგანან და მათი ფუნქციებიც ურთიერთშემავსებელ ფუნქციად მიიჩნევა. ზედამხედველები არამარტო ეყრდნობიან აუდიტორული მუშაობის შედეგებს, არამედ სულ უფრო მეტად მიმართავენ მათ საზედამხედველო მოვალეობის შესრულების ხელშეწყობისათვის, რათა მათზე დაკისრებული ამოცანები უფრო სრულყოფილად განახორციელონ. იმის გათვალისწინებით, რომ ბანკის საქმიანობის მოწოდებული გარემოს განხორციელებაზე პასუხისმგებელია სამი მხარე: პირველი – თვით ბანკის ხელმძღვანელობა, მეორე – გარე აუდიტორები და მესამე – საზედამხედველო სამსახურები. დებულება იძლევა რეკომენდაციებს, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული თითოეული მხარის მეორე ოგი, რათა უფრო შედეგიანი გახდეს თითოეული მხარის შესასრულებელი სამუშაო. სწორედ ამ მიზნის განსახორციელებლად დებულება განსაზღვრავს ბანკის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, ბანკის ზედამხედველების და გარე აუდიტორის ფუნქციების ძირითად თავისებურებებს, იმ მოთხოვნების გათვალისწინებით, თუ რამდენად ემთხვევა ზედამხედველებისა და აუდიტორის ურთიერთობა და ამასთან ერთად იძლევა რეკომენდაციებს ზედამხედველებსა და აუდიტორს შორის ეფექტური კოორდინაციის შექანისთვის შემუშავებისათვის, მათი განსხვავებული დამოუკიდებელი ამოცანების განსახორციელებლად. დებუ-

ლებაში დეტალურად არის განხილული ბანკის გარე აუდიტორების ფუნქციები, საზედაბ-
ხედველო ფუნქციაში აუდიტორის ფუნქციების გაფართოების სავარაუდო კრიტერიუმები,
მიმართულებები, სადაც შესაძლებელია აუდიტის ფუნქციების გაფართოება და საზედაბ-
ხედველო სამსახურებისა და აუდიტორს შორის მუდმივი დიალოგის აუცილებლობა.

ასპ № 1005 „ცალკეული მონაწილეები მცირე საწარმოთა აუდიტზე“

ასპდ განკუთვნილია ნებისმიერი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის აუ-
დიტისათვის, მიუხედავად მათი სიდიდისა, თუმცა მცირე საწარმოებს ხშირად ისეთი მახა-
სიათებლები აქვთ, რომ აუდიტორი იძულებულია შეცვალოს თავისი ჩვეული აუდიტორული
მიდგომა. ასეთი საწარმოებისათვის დამახასიათებელია მოვალეობის შესრულებული დანა-
წილება ან უფროსი რანგის ხელმძღვანელის ან მესაკუთრის წამყვანი როლი საქმიანობის
ყველა ძირითად ასპექტში. სტანდარტში აღწერილია მცირე საწარმოთათვის დამახასიათე-
ბელი საერთო ხასიათის თავისებურებები და ჩაიყვანება რეგულირებადი მოხდენის
შეუძლიათ მათ ასს გამოყენებაზე ანუ ასპდ მიზანია პრაქტიკული დახმარება გაუწიოს
აუდიტორებს ასს გამოყენებაში მცირე საწარმოს აუდიტის დროს. სტანდარტი მოიცავს:
მცირე საწარმოთა თავისებურებების განხილვას, სახელმძღვანელო მითითებებს ასს გა-
მოყენებაზე მცირე საწარმოს აუდიტში. იმის გამო, რომ მცირე საწარმოს თავისებურებები
გაუგონის ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების მიდგომაზე ასპდ გან-
ხილულია საკითხები, რომლებიც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა მცირე საწარმოს
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს. მცირე საწარმოების აუდიტორი დასკვნა ძირი-
თადად ეფუძნება ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ მოთხოვნებს.
ასპდ დანართის სახით თან ერთვის აუდიტის პირობითი დასკვნის ნიმუში, როდესაც ბუ-
ღალტრული ჩანაწერების სისრულე არ არის დადასტურებული, თუმცა ასეთი აუდიტის
მასშტაბების შესრულება ხელს არ უშლის აუდიტორული დასკვნის გაცემას და მეორე და-
ნართი აუდიტორის დასკვნის ნიმუშის სახით, როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს ფი-
ნანსური ანგარიშგების შესახებ აზრის გამოთქმაზე, რადგან ბუღალტრული ჩანაწერების
სისრულე არ არის დასაბუთებული, რის გამოც აუდიტის მასშტაბები შესრულებულია, რაც
იძღვნად მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს არ შეუძლია თავისი მოსაზრება გამოთქვას.

ასპდ № 1006 „საერთაშორისო კომპოზიციური ბანკების აუდიტორ“

ასპდ დეტალურად არის განხილული ბანკის მნიშვნელობა ქვეყანაში ფინანსურ სტა-
ბულობრუნის მიმართებაში, მისი პირველადი ფუნქციები, განსხვავებები სხვადასხვა კო-
მერციულ საწარმოებთან და ის სპეციფიკური პროცესები, რომელიც ბანკის აუდიტის ჩა-
ტარებას გააჩნია ანუ ყველა ის ფუნქციები, რომლის განხორციელების შედეგად ბანკი
უნდა იმსახურებდეს სასოგადოებისა და იმ მხარეების ნდობას, რომლებთანაც საქმიანი
ურთიერთობა აქვთ. საბანკო აუდიტის ძირითადი მიზანია ასს დაყრდნობით იმ დასკვნის
მოშადადება, რომელიც წარდგენილი უნდა იყოს ბანკის წლიურ ანგარიშგებაზე და მომზა-
დებული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ან შესაბამისი კოო-
ნული სტანდარტების მიხედვით ბანკებისათვის მიღებულ ჩარჩოებში. სწორედ ამ მოთხო-
ვნების გათვალისწინებით ასპდ დებულება აგებულია ბანკის აუდიტის სხვადასხვა სტადი-
ის შესახებ მსჯელობებზე, სადაც ყურადღება გამახვილებულია ისეთ საკითხებზე, რო-
მელიც დამახასიათებელია ან განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მხოლოდ ბანკის აუდიტი-
სათვის.

ასპდ-ში დაწერილებით არის გადმოცემული მოთხოვნები, რომელიც საერთაშორისო
ბანკების აუდიტს წარედგინება. აუდიტის მიზნებისა და პროცესების აღწერა, აუდიტორუ-
ლი დეალოების პირობების განსაზღვრა, სამუშაოს დაგეგმვა, შიდა კონტროლის შესწავლა,
არსებითი აუდიტორული პროცედურების შესრულების წესი და მოთხოვნები აუდიტორის
შემაჯამებელი დოკუმენტების მოსამზადებლად. ამ პროცესების უკეთ აღქმის მიზნით და
თვალსაზრისითისათვის დებულებას ერთის დანართი, სადაც განხილულია: პირველი –
შიდა კონტროლის ტიპური პროცედურები, რომლებიც საკარაუდოდ უნდა არსებობდეს
ბანკის საქმიანობის სამ ძირითად სფეროში, როგორცაა სესხის გაცემა, უცხოური ვალუ-
ტით ვაჭრობა და სატრასტო საქმიანობა; მეორე – ფინანსური კოეფიციენტები, რომლებიც

ჩვეულებრივ გამოიყენება ბანკის ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის ანალიზში და შესაბამისად — გაცემული სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვების შეფასების ძირითადი აუდიტორული პროცედურები. ბანკების აუდიტის პროცესში აუდიტორი გარდა აღნიშნული ასპექტისა ხელმძღვანელობს ასს № 200 „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები“, ასს № 210 „აუდიტის ჩატარების პროცესები“, ასს № 300 „დაგეგმვა“, ასს № 310 „საქმიანობის ცოდნა“, ასს № 320 „აუდიტორული არსებობა“, ასს № 400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“, ასს № 580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“, ასს № 600 „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“, ასს № 610 „შიდა აუდიტის საშუალოს გათვალისწინება“ და ასპექტის № 1004 „ურთიერთობა ბანკის ზედამხედველებსა და გარე აუდიტორებს შორის“. ასპექტში აღწერილია თითოეული ამ ასს და ასპექტის პროცედურები, რომლებიც უნდა გამოიყენოს აუდიტორმა ბანკის აუდიტის დროს. ამ მიზნით ასპექტში ცალ-ცალკეა განხილული აუდიტის დაგეგმვა, შიდა კონტროლისადმი ნდობის ხარისხის დადგენა, ძირითადი პროცედურების ჩატარების წესები და მეთოდები და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ანგარიშის წარდგენის წესები. თუმცა ზემოთ ჩამოთვლილი სტანდარტებისაგან განსხვავებით ასპექტში განხილულია ბანკის ოპერაციების კონკრეტული ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობების გათვალისწინებით და რაც მთავარია ახსნილი, კლასიფიცირებულია და აღწერილია ფინანსური ანგარიშგების სათანადო სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად. ასპექტის № 1006 სხვა ასს და ასპექტის განსხვავებით დაწერილებით არის განსაზღვრული აუდიტის ამოცანები, რომლებიც ჩვეულებრივ ძალიან მნიშვნელოვანია ბანკის ფინანსური ანგარიშგების ტიპური მუხლებისათვის და რომლის გამოყენება შესაძლებელია იმ მუხლებთან მიმართებით, რომელიც შეარჩია აუდიტორმა შესაბამისად. ასპექტში ამ მიზნით ცალ-ცალკეა განხილული ასეთი ფინანსური ანგარიშგების მუხლები და მისი სტატისტიკური და ფინანსური ინფორმაციის მოპოვების წყაროები, რომლის გამოყენებაც შეუძლია აუდიტორს როგორც ტენდენციების, ასევე უჯვრელების ძირფესვიანი მიმოხილვის ჩასატარებლად. ასპექტში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლების შემოწმებისას აუდიტის მიზნები, რათა დადგინდეს იქნეს მისი არსებობა, უფლებები და ვალდებულებები, ასევე შეფასება, წარდგენა და ახსნა-განმარტება ისეთ მუხლებზე, როგორცაა ძვირფასი ლითონები, ნაშთები სხვა ბანკებთან, ფულადი ბაზრის ფასიანი ქაღალდები, საეპოქო ფასიანი ქაღალდები, სხვა ფინანსური აქტივები, სესხები, დესობიტორი ანგარიშები, გაუთვალისწინებელი და სახელმწიფო ვალდებულებები, საპროცენტო შემოსავალი და საპროცენტო ხარჯები, შემოსავალი ფასიანი ქაღალდებიდან, გაცემული სესხების შესაძლო დანაკარგების რეზერვები, მოგება და ზარალი უცხოური ვალუტიდან, სხვადასხვა სახის გასამარჯვლოს სახით მიღებული შემოსავალი, დებულებები მოგების გადასახადებისათვის და სხვა. ასპექტში ბოლოს განხილულია ანგარიშის წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც ეფუძნება ასს № 700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“. თუმცა აუდიტორმა ბანკის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ თავისი მოსაზრების (დასკვნის) ფორმირებისას უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუცილებელია სპეციალური ფორმატების, ტერმინოლოგიის და ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების დაცვა, რაც დადგენილია კანონით, მარეგულირებელი ორგანოების, პროფესიული ორგანიზაციებისა და დარგში დამკვიდრებული პრაქტიკით. საერთოდ უნდა აღინიშნოს, რომ ასპექტის № 1006 ბუღალტრული საერთაშორისო ფუნქციონის აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის მიერ გამოცემული სტანდარტებიდან ყველაზე დიდი მოცულობისა და მასში თითქმის ყველა საკითხის განხილვის გარდა მოცემულია აუდიტის პროცესში განსახორციელებელი პროცედურების ტექნოლოგია, ახსნილია მისი მიზნები და ამოცანები და რაც მთავარია დამაჯერებლად არის გადმოცემული საბანკო სფეროში საქმარის გამოცდილების არსებობა, რომელიც შესაფერისი იქნება ბანკის სამეურნეო საქმიანობის აუდიტისათვის.

ასპექტის № 1007 „ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან“

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორებისათვის აუცილებელია კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობის დამყარება იმ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან, სადაც აუდიტი ტარდება, რათა დაეხმარებოდნენ, ეფექტურად და ყოველგვარი კომპლექსების გარეშე ჩატარდეს აუდიტი. სწორედ ამ მიზანს ემსახურება ასპექტის № 1007,

როლითაც განსაზღვრულია პრაქტიკული მითითებები ხელმძღვანელობასთან ურთიერთობისათვის. თუმცა ხელმძღვანელობასთან აუდიტორის ურთიერთობების ზოგიერთი ასპექტი განსაზღვრულია ასს და ასპდ-ით, აგრეთვე საკანონმდებლო და პროფესიული მოთხოვნებით, როგორცაა აუდიტორის ეთიკის კოდექსი, სადაც აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობის პრინციპებია განსაზღვრული. ასპდ განიხილება დამკვეთსა და აუდიტორის შორის გარიგების წერილის პრინციპები, რომელიც ძირითადად ასს № 210 „აუდიტის ჩატარების პირობებს“ ეფუძნება. ასევე განიხილება ის მითითებები, რომელიც ხელმძღვანელობის მიერ უნდა წარედგინოს აუდიტორს, რითაც მან უნდა დაუდასტუროს პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურულ საფუძველთან შესაბამისობაში. ასეთი ინფორმაცია ეყრდნობა იმ მოთხოვნებს, რასაც ასს № 580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“ მოიცავს. ასპდ-ში დეტალურად არის განხილული როგორც აუდიტის მსველელობისას აუდიტორებისა და ხელმძღვანელობის ურთიერთობის ძირითადი პრინციპები, ისე ის პროცედურები, რომლებიც უნდა იატარდეს აუდიტის დამთავრების შემდეგ. ცალკე განიხილება შიდა კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მოპოვების ძირითადი პრინციპები და ის საკითხები, რომლებსაც განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს აუდიტორმა. განხილულია ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სტრუქტურა და ამ სტრუქტურის ფუნქციონირების ის არსებითი ნაყოფიანებები, რომლებსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს შიდა კონტროლის განხორციელებისას. აუდიტორის ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან სხვადასხვა საკითხებთან დაკავშირებით არ გამოირიცხავს იმასაც, რომ აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მათი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტზე.

ასპდ № 1008 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“ – კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (შს) მახასიათებლები და მათი განხილვა

ასპდ №1008 გამიზნულია ასს №400-ის „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლის“ შევსებისათვის. იმასთან დაკავშირებით, რომ ნებისმიერ კას გარემოში სამეტირული სუბიექტი აუალიბებს ორგანიზაციულ სტრუქტურებს და პროცედურებს კას პროცედურების მიმართ, აუდიტორმა უნდა იცოდეს და გაითვალისწინოს აუდიტის პროცესში კას გარემოს მახასიათებლები, რადგან ისინი გარკვეულ გავლენას ახდენენ ბუღალტრული აღრიცხვისა და შესაბამისად შიდა კონტროლის მეთოდებზე. შიდა კონტროლის მეთოდების შერჩევაზე, აგრეთვე აუდიტორულ პროცედურებზე, რომლებსაც უნდა დაეყრდნოს იგი აუდიტორული დასკვნის შედგენისას. დებულებაში განხილულია მონაცემთა დამუშავების პროცესები და ის პროცესები, როგორცაა სისტემაში შესატანი დოკუმენტების არქონა, ოპერაციის ვიზუალური კვალის და შედეგების არქონა, მონაცემებისა და კომპიუტერული პროგრამებისადმი მიმართვის თავისუფლება. დაწვრილებით არის განხილული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემების და მასთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის სისტემების შესწავლისა და შეფასების საკითხები მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების დროს. აღწერილია მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების პროცესის უფრო ხშირად გავრცელებული მახასიათებლები, მათ რიცხვში ის ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენენ მის ორგანიზაციასა და სტრუქტურაზე, აგრეთვე განიხილება მონაცემთა დამუშავების ხასიათი და პროცედურები, რომლებიც შიდა კონტროლის აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემაში გამოიყენება. განსაზღვრულია განსხვავებები და დადგენილია კავშირი მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების პროცესის საერთო კონტროლის (რომელიც გავლენას ახდენს საკუთრივ პროცესებზე) და ამ პროცესის გამოყენების კონტროლს შორის (რომელიც გავლენას ახდენს აღრიცხვისა და ანგარიშგების მეთოდებზე), რადგან კას კონტროლი შესაძლოა ძლიერ გავლენას ახდენდეს სისტემაში ოპერაციების დამუშავების პროცესებზე.

ასპდ № 1009 „აუდიტის ჩატარების მეთოდის კომპიუტერის მუშაობით“

წარმოდგენილი დებულების მიზანია მითითების უზრუნველყოფა კომპიუტერული აუდიტის მეთოდის გამოყენებაზე, რომელიც მოიცავს ისეთ მეთოდებს, სადაც ინსტრუმენტის სახით გამოიყენება კომპიუტერი. ეს დებულება ეხება ყველა სახის კომპიუტერული აუდიტის მეთოდის, რომელშიც მონაწილეობს ნებისმიერი ტიპის ან ზომის კომპიუტერი.

სწორედ ამის გამო შეიძლება მივიჩნიოთ სახელმძღვანელოდ აუდიტორისათვის აუდიტის კომპიუტერული მეთოდების გამოსაყენებლად, განსაკუთრებით, კომპიუტერული პროგრამებისა და ტესტებისათვის საჭირო მონაცემთა გამოყენების ნაწილში, განხილულია შემთხვევები, რომელთა დროსაც დაშვებულია კომპიუტერული ტექნიკის გამოყენება და ის ფაქტორები, რომელთა მხედველობაში მიღება აუცილებელია კომპიუტერული მეთოდების მიზანშეწონილობის განსაზღვრის დროს. ასევე განხილულია სამუშაოს ძირითადი ეტაპები, რომლებიც ამ მეთოდების გამოყენებით სრულდება. ამის გარდა განიხილება კომპიუტერული მეთოდების გამოყენების თავისებურებანი მცირე საწარმოთა აუდიტის პირობებში. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორს უნდა გააჩნდეს სპეციალური ცოდნის დონე კამპის სირთულესა და ხასიათზე, შესაბამისად ზოგიერთ შემთხვევაში კამპის გამოყენებისათვის შეიძლება საჭირო იყოს ამ სფეროს გაცილებით ღრმა ცოდნის მქონე პირების მოწვევა.

აუდიტის ჩატარების საშუალებები

აუდიტორული საქმიანობა წარმოადგენს ფასიან მომსახურებას და იგი ხორციელდება ინდივიდუალური აუდიტორების ან აუდიტორი ფირმების მიერ ხელშეკრულების საფუძველზე, რომლითაც რეგულირდება ურთიერთდაამოკიდებულება აუდიტორ ფირმასა (აუდიტორს) და დამკვეთს შორის ანუ ხელშეკრულება გახდება ორი ან რამდენიმე პირის (იურიდიული ან ფიზიკური) შეთანხმების იურიდიული აღიარება გარკვეული მოქალაქეობრივი უფლებისა და ვალდებულებების განსაზღვრის, მათი შეცვლის და შეწყვეტის შესახებ. ამიტომ როგორც აუდიტორი, ისე დამკვეთი (ეკონომიკური სუბიექტი) აუცილებელია კარგად ერიკუოდეს და ეფექტურად იყენებდეს იმ სამართლებრივ წესებს და ნორმებს, რომელიც არეგულირებს ხელშეკრულების მონაწილე მხარეების უფლება-მოვალეობებს, ვალდებულებათა იურიდიულ-სამართლებრივ ასაქმებებს და ადამიანის ქცევას საბაზრო ურთიერთობების პირობებში.

აუდიტორულ საქმიანობაში გამოყენებული ხელშეკრულებები, ისევე როგორც სხვა სხვა რეგულაციები მოქმედი ხელშეკრულებები, მისი მონაწილე მხარეების ურთიერთშეთანხმებული ინტერესების გამომხატველი ოფიციალური იურიდიული დოკუმენტია, საიდანაც გამომდინარეობს სამართლებრივითა და ვალდებულებები და ამასთან ერთად, წარმოადგენს სასაქონლო-ფულადი კავშირების რეგულირების ძირითად საშუალებას, განსაზღვრავს სამართლებრივითა და ვალდებულებების მონაწილეს, მასში მონაწილეთა უფლებებს და მოვალეობებს, აფიქსირებს და სახავს ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარეთა შეთანხმებულ ინტერესებს - დამკვეთსა და შემსრულებელს მას შემდეგ, რაც საქართველოში აუდიტორული მომსახურება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა საფუძველზე ხორციელდება, არსებითად შეიცვალა ხელშეკრულების როგორც ფორმა, ისე სტრუქტურა და მისი საფუძველი გახდა დამკვეთის მიერ აუდიტორული ფირმისათვის (აუდიტორისათვის) გაგზავნილი წერილი-მოწვევა - ოფერტა და მის საფუძველზე აუდიტორის მიერ მომსახურებული გარიგების წერილი, სადაც განსაზღვრულია დამკვეთთან მომავალი ურთიერთობის ძირითადი საკითხები. ფორმალურად, აუდიტორულ მომსახურებაზე გაფორმებული ხელშეკრულება გარდა აღნიშნული პრინციპებისა, არ განსხვავდება ჩვეულებრივი ხელშეკრულებისაგან, მაგრამ აუდიტორულ შემოწმებაზე გაფორმებულ ხელშეკრულებას აქვს არსებითი თავისებურება, კერძოდ, მესამე მხარის (საფინანსო ინფორმაციის მომხმარებელთა) ინტერესების გათვალისწინება. ეს კი ნიშნავს, რომ აუდიტორი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულებაზე პასუხისმგებელია არამარტო დამკვეთის, არამედ მესამე პირების (ინფორმაციის მომხმარებელთა) წინაშე.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი №210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“, ზუსტად არის განსაზღვრული დამკვეთთან აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულების გაფორმების ძირითადი თვისებები და წესები. ამ სტანდარტის მიხედვით, ხელშეკრულების დადების საფუძველს წარმოადგენს დამკვეთისა და აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციები, კერძოდ, დამკვეთი ავზანის წინადადებას ხელშეკრულების დადებაზე (ოფერტა), ხოლო აუდიტორი ოფერტის მიღებისას იღებს წინადადებას ხელშეკრულების დადებაზე (გარიგების წერილის შედგენით ანუ აქცეპტით).

როგორც წესი, ნებისმიერ გარიგებას და შესაბამისად, ხელშეკრულების გაფორმებას წინ უძღვის სერიოზული სამუშაო სათანადო პარტნიორის მოსაძებნად, ხელშეკრულების ძირითადი პარამეტრების შესათანხმებლად.

ხელშეკრულების დადების პროცესი შედგება სამი ეტაპისაგან: ოფერტის გაგზავნა, ოფერტის განხილვა (დამკვეთის საქმიანობის შესწავლა) და ოფერტის გამგზავნი მხარის მიერ გარიგების წერილის (აქცეპტის) მიღება. როგორც წესი, ამ თანერაცობის შემდეგ შესაძლებელი ხდება ხელშეკრულების გაფორმება. ხელშეკრულების დადების წინადადება (ოფერტა) უნდა პასუხობდეს გარკვეულ მოთხოვნებს: ის უნდა გაეგზავნოს კონკრეტულ პირს, გამოხატავდეს მიზნებს, უნდა შეიცავდეს ძირითად პირობებს, რაზეც უნდა გაფორმდეს ხელშეკრულება. ოფერტა გაგზავნის დღიდან აკავშირებს ადრესატს ოფერტას ახასიათებს „პასუხისმგებლობა“, ანუ შეუძლებელია პირმა გამოითხოვოს წინადადება ხელშეკრულების დადებაზე ადრესატის მიერ მისი მიღების მომენტისა და დოკუმენტის ვადის ამოწურვამდე, თუ სხვა რამ არ არის თვით ოფერტით გათვალისწინებული ან გამომდინარეობს ვითარებიდან, რომელშიც ოფერტა მომზადდა აუცილებელია, როგორც ოფერტას გამგზავნი, ისე მისი ადრესატი ეცადოს, რომ ეს ურთიერთობა თანასწორ პირობებში ჩამოყალიბდეს და განეთარდეს, რათა თავიდან იქნას აცილებული კონფლიქტები და გაუგებრობები, რადგან, როგორც წესი, კონფლიქტების უმრავლესობა წარმოიშობა პარტნიორობის მიერ ერთმანეთის მიზნების, მიწვრთვებისა და შესაძლებლობების არასწორი გაგების შედეგად.

დამკვეთი წერილის (ოფერტას) გამოგზავნამდე ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) შესარჩევად დიდ მუშაობას ატარებს, რადგან ამჟამად, აუდიტორული მომსახურების ბაზარი საქმად გაჯერებულია, ამიტომ მას ფართო არჩევანი აქვს. საერთოდ, პრაქტიკაში დამკვიდრდა, რომ გარდა აუდიტორულ მომსახურებაზე სარეკლამო განცხადებებისა, აუდიტორის შერჩევა უფრო მეტად, მესამე პირის რეკომენდაციით ხდება.

აუდიტორი ფირმა (ინდივიდუალური აუდიტორი) დამკვეთიდან წერილის მიღების შემდეგ, თავის მხრივ, სასურველს დამკვეთთან მომავალი ურთიერთობის საკითხებს და მისი დადებითად გადაწყვეტის შემთხვევაში, ახორციელებს პროცედურებს სათანადო პასუხის – „გარიგების წერილის“ მოსამზადებლად, რომლითაც მან დოკუმენტურად უნდა დაადასტუროს თანხმობა (ან უარი) დამკვეთის მიერ წამოყენებულ ამ მოთხოვნებზე, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის სრულყოფილად ჩატარებას.

იმ მიზნების მისაღწევად, რაც დამკვეთის მიერ გამოგზავნილ წერილში არის განსაზღვრული, აუდიტორი ფირმა (აუდიტორი) ეალდებულია წინასწარ, გარიგების წერილის გაგზავნამდე, შეისწავლოს დამკვეთის საქმიანობა, ორგანიზაციული წყობა, საწარმოს ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების მდგომარეობა, იურიდიული ეალდებულებები, გაეცნოს ლიკვიტორთა საბჭოსა და აქციონერთა კრების სხდომის ოქმებს და სხვა.

აუდიტორული მომსახურების მზადების ეტაპზე, აუდიტორი არკვევს მიზანდასახული თანამშრომლობის საკითხებს, განასაზღვრავს მიზნებს, თუ რატომ დასჭირდა დამკვეთს მიერართა აუდიტორული მომსახურებისათვის. ამასთან ერთად, სასურველია, შემღებისდაგვარად შეუყვას დამკვეთის რეპუტაცია საქმიან წრეებში, მისი ფინანსური მდგომარეობა, სტაბილურობა და ურთიერთობა წინა აუდიტორ ფირმასთან. ამ მონაცემების მოპოვება მნიშვნელოვანია, თუ ხელშეკრულების წინადადება უცნობი ორგანიზაციიდან შემოდის. თითოეული ამ მონაცემის მოპოვებაზე დიდად არის დამოკიდებული აუდიტორული მომსახურების ხარისხი და დამკვეთთან ეფექტური ურთიერთობის დადგენა.

დამკვეთსაც და აუდიტორსაც აინტერესებს, რომ აუდიტორმა გარიგების წერილი გაგზავნოს აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე, რათა თავიდან იქნას აცილებული გარიგებასთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაუგებრობა. გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია, რადგან როდესაც აუდიტის ჩატარებაზე ფორმდება ხელშეკრულება, შეუძლებელია ხელშეკრულების ტექსტში აუდიტის ჩატარების ყველა პროცედურაზე და პირობებზე მთელი მოცულობის საჭირო ინფორმაციის გადმოცემა ეს ინფორმაცია: სავარაუდო სამუშაოს მოცულობა, მისი ვადები, ანგარიშსწორების მოწესრიგება და მოულოდნელად წამოჭრილი უამრავი წერილობითი საკითხების რეგულირების წესები, რომლებიც არ შეიძლება უყურადღებოდ იქნას დატოვებული დამკვეთთან ურთიერთობის განსაზღვრისას.

გარიგების წერილის მიზანია გააცნოს აუდიტის ობიექტს გარიგების ხასიათი და დაარეგულიროს მონაწილე მხარეთა მოვალეობები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გარიგების წერილი უნდა მომზადდეს შემდეგ ასპექტების გათვალისწინებით:

პირველი – აუდიტორმა (ეფირმა) უნდა წარუდგინოს დამკვეთს ინფორმაცია საკუთარ თავზე, მის პოტენციურ შესაძლებლობებზე, საქმიანობაზე, იმ მომსახურებაზე, რომელსაც აუდიტორი (აუდიტორი ფირმა) აღმოუწენს დამკვეთს, უფლებამოსილებაზე იმ სფეროში, რო-

მელიც უნდა მოიცვას აუდიტმა (საბანკო, სადაზღვევო ორგანიზაციათა, საბიჯო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების, ზოგადი). ასევე, წერილში აღინიშნება ფორმის (აუდიტორის) ადგილმდებარეობა, მისამართი და ფორმის შესახებ საცნობარო ინფორმაცია. აუდიტური ფორმა (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 სახაურის, ანგარიშწორების სისტემისა და იმ დამატებითი ხარჯების ანაზღაურების წესი და ოდენობა, რაც შეიძლება აუდიტის მსვლელობისას წარმოიშვას;

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

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში „აუდიტის მატარების პროცედი (აუდიტორის გარიგების წერილი)“ განხილულია აუდიტორისა და დამკვეთის გარიგების პირობები, ის ცვლილებები, რომლებსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს გარიგების შემდეგ, მისი რეგულირების წესები და წერილის შედგენის პრინციპები.

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 ორგანიზაციის გადაწყვეტილებების მიხედვით, რომელთაც ექვემდებარება აუდიტორი;
 - ნებისმიერი ანგარიშის ან გარიგების შედეგების ამსახველი სხვა დოკუმენტები;
 - დაუქსირდეს 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 შესატყვისი ადამიანური დარჩეს არსებითი უზუსტობების გარკვეული ნაწილი;
 - შეზღუდვად აღიქმება მიწოდებული აუდიტთან დაკავშირებით მოთხოვნილი ყოველგვარი ჩანაწერი, დოკუმენტაცია და სხვა ინფორმაცია.
- წინასწარ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების დამთავრების შემდეგ, აუდიტორის შეზღუდვებისამებრ, წერილს შეიძლება დაემატოს შემდეგი საკითხები:
- აუდიტის დაგეგმვასთან დაკავშირებული ღონისძიებები;
 - ხელმძღვანელობისაგან აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის წერილობითი და დასტურების მიღების ვადები;
 - თხოვნა დამკვეთის მიმართ, რომ დაადასტუროს გარიგების წერილის პირობები გარიგების წერილის მიღების შესახებ შეტყობინებით;
 - ნებისმიერი სხვა წერილის ან ანგარიშის აღწერა, რომლის შედგენასაც აძირებს 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 ჩაბნათვალის გაცნობისას, ბუნებრივად იბადება კითხვა, „გაცნობის კი დამკვეთი აუდიტორს იმ ჩაბნათვალის ამსახველ დოკუმენტებს ხელშეკრულების ფორმალურად გაფორმებამდე“ ქართული მეწარმეები, რომლებიც აუდიტორის მომსახურებაში 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 მო-

ქმედი კანონმდებლობისა და დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად (საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, მუხლი 24-ე).

დასაუვლითი 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 უკეთესს ორივე მხარეს კარგ რეკომენდაციას და ამიტომ უმრავლესობა აუდიტორებისა და დამკვეთებისა, საკუთარი რეპუტაციის განმტკიცებისათვის ყველაფერს აკეთებს, რათა ურთიერთქმედების პირველივე ეტაპზე დამყარდეს საქმიანი და უკომპლექსო ურთიერთობა.

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

პრაქტიკულად, დამკვეთთან მუშაობა შემდეგნაირად რეგულირდება: აუდიტორი ფირმა (აუდიტორი) აგზავნის პოტენციურ კლიენტთან სპეციალისტების ჯგუფს გამოკვლევაზე, რაც შეიძლება რამდენიმე საათიდან (მცირე საწარმოს სუბიექტისათვის) ერთ კვირამდე გაგრძელდეს. გამოკვლევების შედეგების საფუძველზე აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა გადაწყვიტოს თანახმაა თუ არა, რომ შეუდგეს მუშაობას თუ აუდიტორი ფირმა გაარკვევს, რომ სრულყოფილი აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად დამკვეთმა უნდა აღადგინოს ბუღალტრული ანგარიშგება ან უკვე წინასწარი დაგეგმვის სტადიაში აღმოჩნდება ფაქტები, რომლებიც უკვე კვამ აყენებს დადებით 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 მართებულ გონიერული გადაწყვეტილებების მიღება დამკვეთთან მუშაობის შესაძლებლობაზე.

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

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

ამავე დროს, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა – დამკვეთი ყოველთვის ვერ აცნობიერებს აუდიტორული შემოწმების მიზანსა და ამოცანებს, იმ მოთხოვნებს, რაც მას და სხვა დანარჩენ მუშაკებს მოუთხოვებათ „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-14, 23-ე, 24-ე მუხლების შესაბამისად, ამიტომ შემოწმების დროს წარმოქმნილი კონფლიქტების თავიდან ასაცილებლად აუდიტორულ შემოწმებასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი სრულყოფილად უნდა აისახოს გარიგების წერილში.

სტანდარტს – „აუდიტის ჩატარების პირობები“ თან ერთვის „გარიგების წერილის“ ნიმუში, რაც რეკომენდებულია აუდიტორის მიერ სახელმძღვანელოდ წერილში შესატანი საკითხების მოსაშაბადებლად.

აუდიტორული ბარიების წიგნი ნიშნით

დირექტორთა საბჭოს ან შესაბამის ხელმძღვანელს:

მოხარული ვართ დაედასტუროთ, რომ ვიღებთ თქვენს წინადადებას _____ ბუღალტრული ბალანსის, მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების შესახებ აუდიტის ჩატარებაზე. აუდიტის მიზანია, გამოეხატოს ჩვენი მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტი ჩატარდება საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ჩიუთით თუ შესაბამისი სტანდარტები ან მიღებული პრაქტიკა). ეს სტანდარტები ჩვენგან მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უსუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს ტესტირების საფუძველზე იმ მტკიცებულებების შემოწმებას ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი, აგრეთვე, ითვალისწინებს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების, ასევე, წარმოდგენილი მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას.

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

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

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

მოუთმენლად ველით თქვენთან თანამშრომლობას და გეწამს, რომ თქვენი თანამშრომლები ჩვენთვის ხელმისაწვდომს გახდიან ყველა მონაცემს, დოკუმენტაციასა და სხვა ინფორმაციას, რომელსაც მოვითხოვთ აუდიტთან დაკავშირებით. ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშ-ფაქტურის სახით წარმოვადგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდება აუდიტში დაკავებულ ცალკეულ პირებს, აგრეთვე, იმ ხარჯებზე, რომელსაც გავწევთ.

ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება პასუხისმგებლობის ხარისხის, აგრეთვე, გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

ეს წერილი ძალაში რჩება მომავალშიც, თუ იგი არ გაუქმდა, შესწორდა ან გამოიცვალა.

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

XYZ & Co.

აუდიტური ფირმის სახელით ვადასტურებ

(ხელმოწერა)

სახელი, გვარი, თანამდებობა
თარიღი

გარიგების წერილის აღნიშნული ნიმუში, ზოგ შემთხვევაში, მოთხოვნებისა და ეითარების შესაბამისად, განიცდის ადაპტირებას, თუმცა სტანდარტებით გათვალისწინებული ძირითადი მოთხოვნები უცვლელად რჩება. პრაქტიკაში, ეინც გარიგების წერილის საფუძველზე აფორმებს ხელშეკრულებას, ხშირ შემთხვევაში, იყენებს გარიგების წერილის შემდეგ ნიმუშს:

აუდიტური ფირმის (აუდიტორის) დასახელება; (იურიდიული მისამართი)

ბ - ნ _____
(გეონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელი)

ბარიბაზის წერილი

ბატონო _____ წარმოდგენილი წერილი ადასტურებს

ჩვენს შეთანხმებას _____ (ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება)

200. . . წლის საბუღალტრო-საფინანსო ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების თაობაზე.
ჩვენი განსახორციელებელი საქმიანობა მდგომარეობს შემდეგში:

ბუღალტრული ბალანსის (200. წლის 1 იანვრის მდგომარეობით) აუდიტორული შემოწმება;

აუდიტორული საქმიანობა ჩატარდება საერთაშორისო აუდიტორული სტანდარტების შესაბამისად. ჩვენ გამოვიყენებთ აუდიტორულ ტესტებს და პროცედურებს, რომლებიც იქნება საჭირო ჩვენი შეხედულებიდან გამომდინარე.

აუდიტორული შემოწმება განხორციელდება ბუღალტრული მონაცემების შერწყმით ანალიზზე დაყრდნობით, ჩვენ დაეგეგმავთ აუდიტს ისე, რომ მაქსიმალურად გამოვალინოთ ყველა არსებითი შეცდომა და დარღვევა, რომლებსაც შეუძლიათ გავლენა იქონიონ — (ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება) საფინანსო საქმიანობის შედეგებზე. მიუხედავად ამისა, არსებობს გარკვეული ალბათობა იმისა, რომ შეცდომები, დარღვევები, არაკანონიერი ქმედებები, თაღლითობა და დატაცებები, თუ ასეთები არსებობენ, ვერ იქნება გამოვლენილი. ამასთან, ჩვენ იმედი გვაქვს მივიღოთ საკმარისი, თუმცა არა აბსოლუტური მტკიცებები იმისა, რომ _____ (ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება) ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით არასწორ ინფორმაციას.

ჩვენს მიერ თქვენი საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემის, მისი ფუნქციონირების ძლიერ და სუსტ მხარეებზე ანალიზი იქნება გადმოცემული ჩვენს წერილში, რომელიც შედგება აუდიტის დასრულებისას.

ჩვენ იმედი გვაქვს თქვენს პერსონალთან ყოველმხრივი თანამშრომლობისა, რათა ჩვენს განკარგულებაში გადმოგვცენ ბუღალტრული დოკუმენტაცია, კომპიუტერული მონაცემთა ბაზები და ნებისმიერი სხვა ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია აუდიტორული შემოწმების წარმართვისათვის. თქვენ იქნებით ვალდებული დებიტორებს და კრედიტორებს გაუგზავნოთ წერილები, რომლებიც ადასტურებენ (არ ადასტურებენ) მათ დაეაღიანებას.

ჩვენ ვიღებთ ვალდებულებას, აუდიტის მსვლელობისას ეიმუშაოთ კონფიდენციალურობის რეჟიმში, თქვენს მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციასთან მიმართებაში.

ჩვენს მიერ განხორციელებული მომსახურების ანაზღაურება განისაზღვრება იმ დროით, რაც დასჭირდება აუდიტს, გამომდინარე საათობრივი ანაზღაურებიდან, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხის შესაბამისად, გამოცდილებიდან და აუდიტორის კვალიფიკაციის დონის მოთხოვნებიდან გამომდინარე. ანაზღაურების ფორმები გარიგების წერილიდან გამომდინარე, ასევე ეადები ასახული იქნება აუდიტორულ მომსახურებაზე გაფორმებულ ხელშეკრულებაში.

გთხოვთ, დაგვიდასტუროთ ხელმოწერით და გამოგვიგზავნოთ ამ წერილის თანდართული ასლი ან წარმოგვიდგინოთ თქვენი შენიშვნები.

აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელი (აუდიტორი)

აუდიტორული შემოწმების პირობებს ეთანხმები _____
(ე. სუბიექტის ხელმძღვანელი)

გარიგების წერილი, გარკვეულწილად, ახლევს აუდიტორს კონფლიქტებისაგან და მისგან გამომდინარე სასამართლო პროცესებისაგან. რა თქმა უნდა, იგი ბოლომდე არ ათავისუფლებს აუდიტორს პასუხისმგებლობისაგან. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორული საქმიანობა წარიმართა არაკეთილსინდისიერად, არაკვალიფიციურად, აუდიტის საერთაშორისო პროცედურების დარღვევით, რასაც შეიძლება მოჰყვეს ზარალი როგორც სახელმწიფოსათვის, ისე დამკვეთი ორგანიზაციისათვის, რა თქმა უნდა, ყველაფერი დამოკიდებულია შეცდომების ხარისხზე და ზარალის მოცულობაზე.

თუ საკითხს ზედამიურულად შევხედავთ, შეიძლება მოგვესიყუროს, რომ გარიგების წერილის შედგენა და გაგზავნა ზედმეტია და იგი უფრო ცერემონიული ხასიათისაა, უფრო მეტიც, ამ ფორმას ჩვენში მოქმედი მეტი წილი აუდიტური ფორმები არ იყენებენ, მაგრამ საერთაშორისო აუდიტურ პრაქტიკაში ასეთი წერილი, აუცილებლობიდან გამომდინარე, საკვლევებულსა და ხელშეკრულების გაფორმება ყველა აუდიტორულ მომსახურებაზე გარიგების წერილით იწყება, რადგან თუ ამ წერილის შინაარსს და მისგან გამომდინარე შედეგებს ძირეულად ნაკლებად ვაჩვენებთ, მაშინ დაკრწმუნდებით, რომ მისი როლი აუდიტორულ საქმიანობაში ძალიან დიდია. იგი აუცილებელია როგორც აუდიტორისათვის, ისე დამკვეთისათვის.

გარიგების წერილის გულმოდგინედ განხილვის შემდეგ, ეკონომიკური სუბიექტი (დამკვეთი) და აუდიტური ფორმა (შემსრულებელი) აფორმებენ ხელშეკრულებას, რომლის შინაარსი პასუხობს მხარეთა თანახმობის პრინციპებს, მათ ნება-სურვილსა და ქონებრივ პასუხისმგებლობას, დამოუკიდებლობას. ხელშეკრულებაში გამოხატულ უნდა იქნას საერთო ნება-სურვილი, რომელიც თავისუფალია გარე ზემოქმედებისაგან, თუმცა იგი აუცილებლად უნდა შეესაბამებოდეს კანონის იმპერატიულ ნორმებს, რომელიც მისი დადების მომენტში მოქმედებს. ხელშეკრულება დადებულია ითვლება იმ დროს, როდესაც მიღწეული იქნება შეთანხმება ხელშეკრულების ყველა არსებით პირობაზე. 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 პროექტის სასურველია შეიქმნებოდეს იქნას თვით აუდიტორის მიერ, ვიდრე იგი დამკვეთისაგან იქნება მიღებული, რადგან ხელშეკრულების პროექტის შედგენისას აუდიტორი თავიდან აიცილებს ყოველგვარ მოულოდნელობებს, უუსუსტობებს; გარდა ამისა, ხელშეკრულების პროექტის დამკვეთისათვის გაცემისას შემდეგ შესაძლებლობა იქნება გაზიარებულ იქნას მისი შენიშვნები და ინტერესები. ხელშეკრულებაში პირობების ფორმულირებისას არ უნდა იქნას დაშვებული ორაზროვნება და უუსუსტობა, რათა დაეის შემთხვევაში, მხარეებს არ მიეცეთ მათთვის სასარგებლო ინტერპრეტაციის შესაძლებლობა.

აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების დეტალური შინაარსი შეიძლება სხვადასხვა იყოს, გამომდინარე კონკრეტული სიტუაციიდან, თუმცა, არსებობს რიგი მოთხოვნებისა, რომლებიც ნებისმიერ შემთხვევაში გათვალისწინებული იქნება ხელშეკრულებაში, ესენია:

- ხელმისაწვდომობა ნებისმიერ ჩანაწერზე, დოკუმენტაციაზე და სხვა ინფორმაციაზე რომელსაც 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 ალბათობაც კი იმისა, რომ შეცდომები, სოჯერ ძირეული, შეიძლება არ იქნას გამოვლენილი;
- სოცირთი 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 მოყვანილ უნდა იქნას იმ მხარეთა სახელწოდება, რომლებმაც გააფორმეს ხელშეკრულება (დამკვეთი და შემსრულებელი), უფლებამოსილების დოკუმენტები და თანამდებობის იმ პირთა გეარები, რომლებმაც ხელი მოაწერეს ხელშეკრულებას თითოეული მხარის სახელით.

პირველი განყოფილება - „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 უტუჯური აუდიტორული დასკვნის შედგენას, ასევე (თუ დამკვეთის მიერ არის მოთხოვნილი აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია ანგარიშში) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიმართ აუდიტის ჩატარების შედეგებს.

მეორე განყოფილება - 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 განყოფილება - მხარეთა უფლება-მოვალეობანი იყოფა ორ ნაწილად, სადაც ცალკეკე 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 განსაზღვრავს ეკონომიკურ სუბიექტთან შეთანხმების საფუძველზე შესრულებული სამუშაოების ფორმები და მეთოდები; საჭიროების შემთხვევაში, მნიშვნელოვანი მოცულობის სამუშაოს ან სხვა გარემოებების გათვალისწინებით მოიწვიოს გარეშე კონსულტანტები ან ექსპერტები, უარის თქმას ქმედებებზე, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორის მოსახრებებზე გავლენის მოსახდენად. განისაზღვრება ფორმები, რომლებიც დამკვეთს მიეცემა აუდიტის ჩატარების შედეგებზე, ინფორმაციის და აუდიტის სხვა პრინციპების კონფიდენციალურობის პირობების დაცვით; აიღოს ვალდებულება დამკვეთის ინფორმაციაზე იმ შემთხვევაში, თუ სამუშაოს პროცესში გამოვლინდა რაიმე მიზანშეწონელი ქმედება. რაც შეეხება ეკონომიკური სუბიექტის ვალდებულებებს, იგი, ძირითადად, ჩამოვალდებულია 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 სეწოლა აუდიტორებზე აუდიტის შედეგების შეცვლის მიზნით.

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

მეხუთე განყოფილება - „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.

მექანზე განყოფილება – კონფიდენციალურობა – განიხილება აუდიტის მსვლელობის დროს მიღებული ინფორმაციისა და აუდიტის სხვა პრინციპების კონფიდენციალურობის პირობების დაცვა, მისი შესაძენი მხარისათვის მიწოდების წესი. ასევე იმ ინფორმაციის ჩამონათვალი, რომელზეც არ ვრცელდება კონფიდენციალურობის შესწავლები.

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

მერვე განყოფილება – „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, რომლებზეც ვერ აკოვებს ასახვა ხელშეკრულებაში, რაც ხელშეკრულების „განსაკუთრებული პირობების“ განყოფილებაში აისახება; ხელშეკრულების ცალკეული საკითხები შეიძლება განმარტებულ იქნას დამატებითი დოკუმენტებით (ხელშეკრულებაზე დანართები); მაგ.: სამუშაოს შესრულება შეიძლება რეგლამენტირებულ იქნას სამუშაოს კალენდარული გეგმით; ანაზღაურება – ხელშეკრულების ფასის შეთანხმების ოქმით და ა. შ. ამ შემთხვევაში, ხელშეკრულების ტექსტში უნდა დავეყრდნოთ ამ დოკუმენტებს და მითითებებს, როგორც ხელშეკრულების განყოფილ ნაწილს. დანართის ფორმა და შინაარსი შეიძლება იყოს განსხვავებული კონკრეტული სიტუაციიდან გამომდინარე.

ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ, აუდიტორი ორგანიზაციის მიერ კონკრეტულ აუდიტორს მიეცემა დაავალება აუდიტის ჩატარებაზე და ამ აუდიტორის ხელმძღვანელობით აუდიტორთა ჯგუფის დაკომპლექტებაზე. დავალების მიღების შემდეგ, ეიღრე აუდიტორები შეუდგებიან კონკრეტულ საქმიანობას აუდიტის ჩასატარებლად, აუცილებელია აუდიტორი (აუდიტორები) შეხედეს დამკვეთი ორგანიზაციის თანამდებობის პირებს. ისინი აუდიტორს გააცნობენ იმ თანამშრომლებს, რომლებთანაც აუდიტორს უნდა პქონდეს 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 ტიპური ფორმის შემდეგი სახით არის მოქმედებაში:

ხელშეკრულების გაფორმების ადგილი

თარიღი

აუდიტორი ფირმა (აუდიტორი 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 ბუღალტრული ანგარიშგების (აუდიტორული შემოწმების ჩატარება) აქედან (ანგარიშგების დაწეების თარიღი) აქამდე (ანგარიშგების თარიღი) და ამ ანგარიშგების უტყუარობის აუდიტორული დასკვნის შედგენა, ასევე, აუდიტორის წერილობითი

ინფორმაცია (ანგარიში) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიმართ აუდიტის ჩატარების შედეგების შესახებ;

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

2. შემსრულებლის უფლება და მოვალეობა.

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

2.2 დამოუკიდებლად განსაზღვრავს აუდიტორული შემოწმების ფორმებს და მეთოდებს, გამოიღონარე მოქმედი ნორმატიული აქტის მოთხოვნებიდან; ასევე, დამკვეთის მიერ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული კონკრეტული პირობების გათვალისწინებით;

2.3 უფლება აქვს შეამოწმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტაცია სრული ფორმით, ფულადი თანხა, ფასიანი ქაღალდები, მატერიალური ფასეულობანი, მიიღოს განმარტება აუდიტის მსვლელობისას აღსრულ კითხვებზე და მიიღოს დამატებითი ცნობები, რომლებიც აუცილებელია აუდიტორული შემოწმებისას;

2.4 უფლება აქვს მიიღოს წერილობითი შეკითხვისას პასუხი მესამე პირისაგან, მათ შორის, სახელმწიფო ორგანოების შუამდგომლობით, რომლებმაც დააეღვეს შემოწმება;

2.5 უფლება აქვს სამუშაოს შესასრულებლად ჩართოს დამატებითი აუდიტორები (სპეციალისტები), მხარეების კონსულტანტები და ექსპერტები;

2.6 უფლება აქვს უარი თქვას აუდიტორული შემოწმების შესრულებაზე ან თავისი აზრის გამოთქმაზე აუდიტორულ დასკვნაში ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ იმ შემთხვევაში, თუ დამკვეთი არ წარმოადგენს აუცილებელ დოკუმენტაციას;

2.7 მოვალეა აუდიტორული საქმიანობის შესრულებისას დაცვას საქართველოს საკანონმდებლო აქტებისა და სხვა ნორმატიული დოკუმენტებით გათვალისწინებული მოთხოვნები;

2.8 მოვალეა ეკალიფიციურად 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, გამონაკლის წარმოადგენს შემთხვევები, რომლებიც გათვალისწინებულია საქართველოს საკანონმდებლო აქტებით, დამოუკიდებლად იმისა, გაგრძელდება თუ შეწყდება ურთიერთობა დამკვეთთან;

2.10 ადგენს აუდიტორულ დასკვნას და აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას (ანგარიში) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი აუდიტის ჩატარების შედეგებზე;

2.11 გადასცემს ხელმძღვანელობას ან დამკვეთის ნდობით აღჭურვილ პირს აუდიტორული დასკვნის, ანალიტიკური (ანგარიში) და შემაჯამებელი ნაწილების ერთ ვეზემპლარს, ასევე, აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას (ანგარიშს) 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 ბუღალტრულ ანგარიშგებას.

3. დამკვეთის უფლება და მოვალეობა

3.1 დამკვეთს უფლება აქვს მიიღოს შემსრულებლისაგან ის ინფორმაცია, რომელიც კანონმდებლობით არის გათვალისწინებული აუდიტის ჩატარებისას, მათ შორის, აუდიტორის მიერ გაკეთებული შენიშვნებისა და დასკვნების შესახებ;

3.2 დამკვეთს უთანხმოების შემთხვევაში, უფლება აქვს შესაბამისი განცხადებით მიმართოს იმ ორგანოს, რომელმაც გასცა ლიცენზია აუდიტორული საქმიანობის შესახებ აუდიტორული დასკვნის ხარისხის შესამოწმებლად ან მოიწვიოს სხვა აუდიტორი ან პრეტენზიების ჭეშმარიტების დასადგენად;

3.3 დამკვეთი 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 დამკვეთი მოვალეა ოპერატიულად აღმოფხვრას აუდიტორული შემოწმებისას გამოვლენილი დარღვევები ბუღალტრული ანგარიშის შედგენისას;

3.5 დამკვეთს არ შეუძლია შეზღუდოს ის კითხვები, რომლებიც საჭიროებენ ახსნას აუდიტორული შემოწმებისას;

3.6 დამკვეთს არ შეუძლია გაელენა იქონიოს შემსრულებელზე აზრის შეცვლის მიზნით, დამკვეთის ბუღალტრული ანგარიშების უტყუარობის შესახებ.

4. აუდიტორული მომსახურების ღირებულება და გადახდის ფორმა

4.1 აუდიტორული მომსახურების ღირებულება განისაზღვრება იმ თანხით, რაზეც შეთანხმდებიან მხარეები;

4.2 აუდიტორული მომსახურების ღირებულება ხელშეკრულებით შეადგენს ——— (თანხა ციფრებით და წერილობით) მათ შორის

4.3 აუდიტორი 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 — დღის ვადაში; სამუშაოს ღირებულების —% დამკვეთი გადარიცხავს ანგარიშზე შემსრულებლის მიღება-ჩაბარების აქტზე ხელის მოწერიდან — დღის ვადაში. ყოველ დაგვიანებულ დღეზე დამკვეთი უხდის შემსრულებელს საურავს —% 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 დაეის აღჭერის შემთხვევაში მხარეები მიიღებენ ყველა ზომას მის გადასაჭრელად 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;

5.4 ხელშეკრულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში დამკვეთი და შემსრულებელი იღებენ კონკრეტულ ვალდებულებებს მოქმედი კანონმდებლობის და არსებული ხელშეკრულების პირობების თანახმად;

5.5 ხელშეკრულების ნაწილობრივი ან მთლიანი შეუსრულებლობის დროს მხარეები თავისუფლდებიან პასუხისმგებლობისაგან, თუ ეს წარმოადგენს გადაუალაზრებელ ძალისხმევას შედეგს, რომელიც განისაზღვრება მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად;

5.6 ისეთი 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 გაეცრელებულ 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 ხელის მოწერის შემდეგ;

ხელშეკრულება ხელმოწერილია (რიცხვი), შედგენილია 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 15 დღით ადრე.

მხარეთა მისამართი და ანგარიში

შემსრულებელი დამკვეთი

იურიდიული მისამართი, საბანკო რეკვიზიტები, იურიდიული მისამართი, საბანკო გადასახადის გადახედელის ინდივიდუალური რეკვიზიტები, ინდივიდუალური ნომერი, სტატისტიკური კოდები: ლიცენზიის ნომერი, სტატისტიკური კოდი ნომერი და ვადა აუდიტორული საქმიანობის შესახებ და გაცემის თარიღი

შემსრულებელი დამკვეთი

ხელმოწერა, გვარი, ინიციალები პასუხისმგებელი ხელმოწერა, გვარი, ინიციალები პირის თანამდებობა პასუხისმგებელი პირის თანამდებობა

მიუხადავად იმისა, რომ წარმოდგენილი ხელშეკრულების ტიპიურ ფორმებში სრულყოფილად არის ჩამოყალიბებული მისი შედგენის ძირითადი ასპექტები, როგორც პრაქტიკა ცხადყოფს, იგი საჭიროებს ზოგიერთი საკითხის დეტალიზაციას, რასაც ხელშეკრულების გაფორმებისას, როგორც დამკვეთის, ისე შემსრულებლის მიერ სათანადო ყურადღება უნდა მიექცეს. უდავოა, უნივერსალური ხელშეკრულება, რომელიც საიმედოდ დაიცავს აუდიტორის ინტერესებს, არ არსებობს. ხელშეკრულება ზედმიწევნით ინდივიდუალური აქტია უკლებლივ ყველა ასპექტში და მას ტიპიური ფორმა ვერასოდეს შეცვლის. ამ მოსაზრებიდან გამომდინარე, რათა თავიდან იქნას აცილებული მოსალოდნელი ზარალი თუ იურიდიული კაზუსები, ხელშეკრულების გაფორმებისას, აუდიტორმა სახელშეკრულებით ურთიერთობის ყველა ეტაპზე დამატებით უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი:

- აუდიტორმა ზუსტად უნდა დააფიქსიროს ხელმოწერის თარიღი ყველა დოკუმენტზე, რადგან ამ თარიღთანაა დაკავშირებული მისი ძალაში შესვლის თუ მოქმედების ვადების დადგენა. ყველა სამართლებრივი შედეგისა და ურთიერთობის წარმოშობა, შეწყვეტა;

- ხელშეკრულებაზე ხელმოწერისას აუდიტორი აუცილებელია დარწმუნდეს, რომ დამკვეთის წარმომადგენელს აქვს იურიდიული უფლება და უფლებამოსილება დოკუმენტზე ხელმოწერისა, ამიტომ საჭიროა შემოწმებულ იქნას წარმომადგენელის უფლებამოსილება. როგორც პრაქტიკამ გვიჩვენა, არც თუ იშვიათად, არაკეთილსინდისიერი პარტნიორები, რომლებსაც არ სურთ შეასრულონ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებები (ძირითადად, აუდიტის საფასურის ანაზღაურება) და აიღონ პასუხისმგებლობა, აცხადებენ იმის შესახებ, რომ პირი, რომელმაც ხელი მოაწერა ხელშეკრულებას, არ ექნოდა სათანადო უფლებამოსილება. ხელშეკრულების გაფორმებისას, ამასთან ერთად, გათვალისწინებული უნდა იქნას, რომ მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, საწარმოს ხელმძღვანელობის უფლებამოსილება ენიჭება დირექტორს, რომელსაც აქვს უფლება მინ-

დობილობის გარეშე წარმოადგინოს ეკონომიკური სუბიექტი, ამდენად, დირექტორის მოადგილე ან ეკონომიკური სუბიექტის სხვა ნებისმიერი პირი, დამუშავებლების ჩათვლით, საწარმოს წარმოადგენს მხოლოდ მინდობილობის საფუძველზე. ამ შემთხვევაშიც, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს მინდობილობით მოქმედი პირის იდენტურობაში და ყურადღებით გაეცნოს მინდობილობით განსაზღვრულ უფლებამოსილებას;

- იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეკრულება გარიგების წერილის საფუძველზე შედგენილი, აუცილებელია ხელშეკრულების ტექსტში ასახული იყოს მომავალი თანამშრომლობის არსებითი პირობები, მხარეთა უფლებები და მოვალეობები და რაც მთავარია, განსაზღვროს თუ რაზე იდება ხელშეკრულება ან მხარეებმა უნდა განსაზღვრონ, დააფიქსირონ აუდიტორული შემოწმების სფერო და მოცულობა, ასევე ისიც, რომ ხელშეკრულების საგანია აუდიტორული დასკვნის მომზადება ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე. გაუგებრობისა და კონფლიქტების თავიდან აცილების მიზნით, ხელშეკრულებაში შეიძლება გათვალისწინებულ იქნას სამუშაოს დაწვევის და დამთავრების გრაფიკი. მაგალითად, ხელშეკრულებაში, სასურველია მითითებული იყოს, რომ შემოწმება გრძელდება ერთი თვის (პირობითად) განმავლობაში, მაგრამ მისი დაწყების დრო ჩაითვლება შემოწმებისათვის ბუღალტრული დოკუმენტაციის წარდგენის მომენტი. ამასთან ერთად, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, თუ იგი დროულად არ შეუდგება ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოთხოვნების შესრულებას ან შემოწმება ტარდება ისეთ დაბალ ტემპში, რომ მისი დამთავრება დათქმულ ვადაში ეჭვს იწვევს, დამკვეთს ხელშეკრულებაზე უარის თქმის უფლება უნდა ჰქონდეს;

- ხელშეკრულებაში აუცილებელია ზუსტად განისაზღვროს იმ კონფიდენციალური ინფორმაციის მოცულობა, რომელიც წარმოადგენს მხარეების კომერციულ საიდუმლოებას და რომლის გადაცემაც დასაშვებია აუდიტორისათვის. პრაქტიკაში მიღებულია, მსხვილ საწარმოებში კონფიდენციალური ინფორმაცია, ხშირად, ხელშეკრულებაში გამოყოფილია ცალკე დანართის სახით, სადაც მითითებულია ამ მონაცემების მოცულობა და შესრულების თანხმდევრობა. მხარეთა შეთანხმებიდან გამომდინარე, ხშირად, ასეთი შეთანხმება ძალაშია ხელშეკრულების მოქმედების ვადის გასვლის შემდეგაც;

- დამკვეთსა და შემსრულებელს შორის დავას ყველაზე ხშირად იწვევს შესრულებული სამუშაოს საფასურის პირობები, რომელსაც დამკვეთი უხდის აუდიტორულ ორგანიზაციას (ინდივიდუალურ აუდიტორს) აუდიტორული საქმიანობის სამუშაოებისა და აუდიტორული დასკვნის შედგენისათვის. ხელშეკრულებაში საფასური შეიძლება იყოს მიახლოებითი ან მყარი. თუ არსებობს ყველა საწყისი მონაცემი, განსაზღვრულია შემოწმების ყველა აუცილებელი მონაწილე, ზუსტად არის მითითებული სამუშაოს მოცულობა, მაშინ საფასური განისაზღვრება „მყარ“ ფასებში, რომლის გაზრდა და შეცვლა აღარ შეიძლება. „მიახლოებულში“ საფასურის განსაზღვრა ხდება იმ შემთხვევაში, როცა წინასწარ შეუძლებელია განისაზღვროს სამუშაოს მოცულობა. ამასთანავე, გათვალისწინებული უნდა იქნას ის შემთხვევაც, როდესაც წარმოიქმნება აუცილებლობა იმ დამატებითი სამუშაოების ჩატარებისა, რომელიც არ იყო გათვალისწინებული ხელშეკრულებით. თუ წარმოიქმნება დამატებითი სამუშაოს ჩატარების აუცილებლობა და ამ მიზეზით საფასურის გაზრდა, აუდიტორი ორგანიზაცია (ინდივიდუალური აუდიტორი) ვალდებულია ამის შესახებ წინასწარ შეატყობინოს დამკვეთს. თუ აუდიტორმა დროულად არ აცნობა ამის შესახებ დამკვეთს, მაშინ ამ შესრულებული სამუშაოების ანაზღაურება წარმოებს ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული საფასურით. ასევე მნიშვნელოვანია, დადგინდეს ანაზღაურების ფორმა. აუდიტორულ ორგანიზაციას (ინდივიდუალურ აუდიტორს) უფლება აქვს მოითხოვოს აენსოს ან ხელშეკრულებით გათვალისწინებული წილი. თუ ეს პირობა არ არის ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული, მაშინ საერთო წესის თანახმად, დამკვეთი ვალდებულია ანაზღაუროს აუდიტორს სათანადო თანხა აუდიტორული დასკვნის წარდგენის შემდეგ შეთანხმებულ ვადაში ან დამკვეთთან შეთანხმებით, უფრო ადრე. ხელშეკრულების ამ მუხლის გაფორმებისას, აუდიტორულმა ფირმამ (ინდივიდუალურმა აუდიტორმა) უნდა გაითვალისწინოს საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-16 მუხლის ბოლო აბზაცი და 24-ე მუხლი, რომლითაც განსაზღვრულია აუდიტორის ქონებრივი და სხვა სახის პასუხისმგებლობისა და სადავო საკითხთა გადაჭრისას ყურადღება უნდა დაეთმოს ისეთი საკითხების სრულყოფილად გაფორმებას, როგორცაა:

- ხელშეკრულებაში მხარეთა პასუხისმგებლობისა და სადავო საკითხთა გადაჭრისას ყურადღება უნდა დაეთმოს ისეთი საკითხების სრულყოფილად გაფორმებას, როგორცაა:

• **ქასუხისმგებლობის სახე და ზღვარი ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულების ნაწილობრივ ან სრულ შესრულებაზე;**

• **გარემოება, რომელიც თავიდან ააცილებს ქასუხისმგებლობას სამუშაოს ნაწილობრივ ან სრულ შეუსრულებლობაზე;**

• **წარმოქმნილი სადავო საკითხების შესაძლო და უდავო გადაწყვეტა მხარეთა შორის მოლაპარაკების ან სასამართლოს გზით;**

• **აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების შეცვლას ან გაუქმებას;**

- **მხარეთა მიერ შეთანხმებული პირობები ხელშეკრულებაში ჩამოყალიბებული უნდა იყოს არაორაზროვნად, მკაფიოდ და გამოკვეთილად, ყოველგვარი ფრაზეოლოგიური უზუსტობის გარეშე. ხელშეკრულებაში მნიშვნელოვანია ყველაფერი, მათ შორის, წერტილიც და მისივე. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ ხელშეკრულების ნებისმიერი ბუნდოვანი და ორაზროვანი ფრაზა ან მუხლი მხარეებს შორის ურთიერთდავის შემთხვევაში, შეიძლება გამოყენებულ იქნას სხვადასხვა ინტერპრეტაციით, ხელშეკრულების პირობების დასარღვევად.**

აღნიშნული მოთხოვნების გათვალისწინებით, შესაძლოა მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი რთულ, მრავალმხრივ და წინააღმდეგობებით სავსე ურთიერთობაში წამოჭრილი კონფლიქტების მიზეზები და ამით თავიდან იქნას აცილებული ყოველგვარი გაუგებრობები.

აუდიტის ღაბაგმება

„აუდიტის დაგეგმვას“ არეგულირებს ასს 300, რომლის მიზანია „სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვის უზრუნველსაყოფად“.

აუდიტის დაგეგმვის მნიშვნელოვან აუდიტორებს შორისაა კი ხშირად მიჩნეულია მართვ საქმედ, თითქოს ყველასათვის ცნობილია, რა და რგორ უნდა შემოწმდეს, ობიექტურად კი ეს არის მხოლოდ აუდიტის დაგეგმვის პროცედურებზე სედაპირული, გაიოლებული შეხედულება, რაც ზიანის მოშტანია აუდიტის პროცესების სრულყოფის თვალსაზრისით, ხეიანიდან იგი აუდიტორულ საქმიანობაში გარკვეულ კონსერვატიზმს ამკოდრებს და ახლს 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 დამინშნავი 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 დაგეგმვისადმი ასეთი დამოკიდებულების დამღევა შესაძლებელია იმით, რომ აუდიტის დაგეგმვამ, როგორც აუდიტორული პროცედურების აცილებელმა ატრიბუტმა კუთვნილი ადგილი უნდა დაიკაოს. თუმცა, ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ მისი უმდგენა თემატიკისა და სტანდარტების სიმრავლით გამოირჩევა და სათანადო ხირთულებებთან არის დაკავშირებული. აუდიტის დაგეგმვა ტყუადი, კრებსითი დატვირთვის ცნებაა და მისი მრავალგანზომილებიანია 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 „დაგეგმვა“, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით „აუდიტის დაგეგმვა“, შემდეგნაირად არის განმარტებული (მუხლი მე-3):

„დაგეგმვა ნიშნავს ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტორული შემოწმების მოსალოდნელი შედეგების ხანგრძლივობის დეტალური 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, რომლებშიც 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 უნდა საკუთრებულო ყურადღება უნდა დაეთმოს აუდიტის ჩატარებისას. ამასთანავე, მიიღოს ინფორმაცია მართვის ორგანიზაციის ფორმებსა და მეთოდებზე, აღრიცხვა-ანგარიშგებაზე, შიგა სამეურნეო კონტროლზე, განსაზღვროს შემოწმებისა და კვლევის ობიექტები, წინასწარ შეაფასოს მართვისა და კონტროლის ძირითადი მიმართულებები, განიხილოს შიდა კონტროლის სისტემა, დაადგინოს ოპერაციითა 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, გამოყენებულ ნაყოფანებებსა 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 ობიექტურობა.

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

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

პროგრამის შედგენას.

დაგეგმვის ობიექტურობა 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 სექტიციონის 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 საუბედოლო მიღებულ შეფასებებზე 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 დაწვევამდე აუდიტის დაგეგმვის სტანდარტები მოითხზეს 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 შედგენილი დაგეგმილი აუდიტი საშუალებას აძლევს აუდიტორს, დაიკეთოს საქმიანობაზე საკმარისი მტკიცებულებანი შეაგროვოს და მომავალში თავიდან აიცილოს მოსალოდნელი გაუგებრობები.

აუდიტის მიზნის ზუსტ ფორმირებას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, რადგან მარცხს უნდა მისცეს საშუალება თავიდანვე გაიციოს აუდიტის ჩატარების მიზანი, მისი სარგებლობა. ამიტომ აუცილებელია, ზუსტად მიეთითოს, რომ აუდიტი მიზნად კი არ ისახავს უარყოფითი ფაქტების, მაკომპრომეტირებული მასალების შეგროვებას, არამედ მისი მიზანია გამოავლინოს შიდა და გარე ფაქტორები, რომლებსაც გაელენა აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვასა და საერთოდ ეკონომიკურ მუშაობაზე. შეიშუშოს მისი აღმოფხვრის წინადადებები, რათა შემდგომშიც არ იქნეს დაშვებული მსგავსი შეცდომები და სხვა. ყოველივე ეს საშუალებას მისცემს აუდიტორს დაიკეთოს დაიპყროს 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 მაღალხარისხიანი აუდიტის ჩატარებით აუდიტორი თავის საქმიანობას კარგ რეკომენდაციას უწევს.

1. სამუშაოს დაგეგმვა - აუდიტის დაგეგმვის 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 გაელენა იქონიოს მის სამეურნეო საქმიანობაზე, სწავლობს მის ინდივიდუალურ თავისებურებებს, აკიკეებს 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, შიგა 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 მოელოს მისგან დამკვეთი, რათა იგი არ აღმოჩნდეს წინააღმდეგობაში მოქმედ ნორმატიულ ბაზასთან.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საგულდაგულოდ მოპოვებულ 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 დაგეგმვა“ აღნიშნულია, რომ:

„აუდიტის სამუშაოს დაგეგმვა ხელს უწყობს ყურადღების სათანადო დათმობას აუდიტის მთავარ მომენტზე და პოტენციური პრობლემების გამოყვეთას, რათა სამუშაო დროულად დასრულდეს.“ (მუხლი მე-4)

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

2. აუდიტის ჩატარების საშუაშვლი

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

დამკვეთი, წერილის გამოგზავნამდე აუდიტორი ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) შესარჩევად დიდ მუშაობას ატარებს, რადგან ამეზამდ აუდიტორული მომსახურების ბაზარი საკმაოდ გაჯერებულია, ამიტომ მას ფართო არჩევანი აქვს. საერთოდ, პრაქტიკაში დამკვეთი გარდა აუდიტორულ მომსახურებაზე სარეკლამო განცხადებებისა, აუდიტორის შერჩევა უფრო მეტად მესამე პირის რეკომენდაციებით ხდება.

მას შემდეგ, რაც პოტენციური დამკვეთი თავის არჩევანს შეაჩერებს კონკრეტულ აუდიტორ ფირმაზე (აუდიტორზე), აგზავნის წერილ-მოწვევას (ოფერტას)¹ აუდიტორ ფირმაში აუდიტორულ მომსახურებაზე. წერილში ზუსტად უნდა აღინიშნოს ეკონომიკური სუბიექტის ზუსტი დასახელება, მისი ძირითადი მახასიათებლები და აუდიტის ჩატარების არსებითი მიზნები პირობები.

აუდიტორი 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 აუდიტორ ფირმას (აუდიტორს) თავიდან ააცილებს გაუგებრობებს აუდიტორული შემოწმების დამამთავრებელ ვტაასე.

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

გარიგების 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 (აუდიტორ ფირმაზე) მთელი მოცულობის საჭირო ინფორმაციის გადმოცემა. ეს ინფორმაცია: საუარაუდო სამუშაოების მოცულობა, ანგარიშსწორების მოწესრიგება და მოულოდნელად წამოჭრილი უამრავი წერილმანი საკითხების რეგულირების წესები, რომლებიც არ შეიძლება უყურადღებოდ იქნეს დატოვებული დამკვეთთან ურთიერთობის განსაზღვრისას. გარიგების წერილის მიზანია:

¹ გარიგების შესახებ წინადადების ფორმალური შეთავაზება ამა თუ იმ პირისთვის ყველა აუცილებელი პირობის მითითებით. რ. ასათიანი, ეკონომიკის, გვ. 130, თბილისი, 1996 წ.

პირველი - აუდიტორმა (ფირმამ) უნდა წარუდგინოს დამკვეთს ინფორმაცია საკუთარ თავზე, მის პოტენციურ შესაძლებლობებზე, საქმიანობაზე, იმ მომსახურებაზე, რომელსაც აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) აღმოუჩინებს დამკვეთს, უფლებამოსილებასზე იმ სფეროში, რომელიც უნდა მოიცავას აუდიტმა (საბანკო, სადაზღვეო ორგანიზაციათა, საბირო, 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 აუდიტრული 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;

შესამე - განისაზღვრება მომსახურების სასაღურის, ანგარიშსწორების სისტემისა და იმ დამატებითი ხარჯების ანაზღაურების წესი და ოდენობა, რაც შეიძლება აუდიტის მსვლელობისას წარმოიშვას;

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

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში „**აუდიტის ჩატარების პირობები (აუდიტორის გარიგების 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 წერილი:

„ორივეს - დამკვეთსაც და აუდიტორსაც აინტერესებს, რომ აუდიტორმა გარიგების წერილი გაეზავნოს 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 მიზნებით, რომელთაც ექვემდებარება აუდიტორი;
 - ნებისმიერი ანგარიშის ან გარიგების შედეგების ანგარიშის 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 უუსტობების 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 და დასტურების 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 თანამშრომლებს აუდიტში მონაწილეობას;

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

დასაყვანილი ქვეყნებში ეს პრობლემა არ არსებობს, რადგან აუდიტორები ძალიან მკაცრად იცავენ თავიანთ პროფესიულ კმედებებს. თითოეონ ის ფაქტი, რომ აუდიტის 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 დამზარდეს საქმიანი და უკომპლექსო ურთიერთობა.

საქართველოში აუდიტორული მომსახურების ბაზარი თავისი განვითარების საწყის სტადიაშია. სამწუხაროდ, დღეს აუდიტორების (აუდიტორი ფირმების) უმრავლესობა საშუალოს 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 დატვირთონ ყველაზე პესიმისტური შეფასებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია, დამკვეთს წაუყენონ შემდეგი პირობები: თუ არ იქნება უზრუნველყოფილი აღნიშნული ინფორმაციის მოწოდება, ან ინფორმაციის მიწოდებლობის გამო სრულიად შესაძლებელია აუდიტორმა გააძვიროს აუდიტორული მომსახურება (ინფორმაციის მოსაპოვებლად), ან უარი განაცხადოს აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე.

პრაქტიკულად დამკვეთთან მუშაობა შემდგენილი რეგულირდება: აუდიტორი ფირმა (აუდიტორი) აგზავნის პოტენციურ კლიენტთან სპეციალისტების ჯგუფს გამოკვლევას რაც შეიძლება გაგრძელდეს რამდენიმე საათიდან (მცირე საწარმოს სუბიექტისათვის) ერთ კვირამდე. გამოკვლევების შედეგების საფუძველზე, აუდიტორმა პირველ რიგში, უნდა გადაწყვიტოს თანახმა თუ არა, რომ შეუდგეს მუშაობას. თუ აუდიტორი ფირმა გაარკვევს, რომ სრულყოფილი აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად დამკვეთმა უნდა ააღადგინოს ბუღალტრული ანგარიშგება, ან უკვე წინასწარი დატვირთვის სტადიაში აღმოჩნდება ფაქტები, რომლებიც ეჭვის ქვეშ აყენებენ დადებითი აუდიტორული დასკვნის მომზადების საშუალებას, ან თუ წარმოიქმნება ეჭვი იმის შესახებ, რომ დამკვეთი არ არის მზად წარუდგინოს აუდიტორებს ყველა აუცილებელი ინფორმაცია, აგრეთვე, არსებობს ეჭვ დამკვეთის გადახდისუნარიანობაზე, ან შემთხვევაში აუდიტორი ფირმის ხელშეკრულებებს მართებთ გონიერული გადაწყვეტილების მიღება დამკვეთთან მუშაობის შესაძლებლობაზე.

აუდიტორმა ფირმამ (აუდიტორმა) დღევანდელი კონკურენციის პირობებში, ძნელია მოიპოვოს და შეინარჩუნოს დამკვეთი. მიუხედავად ამისა, მან დიდი სიფრთხილით უნდა განსაზღვროს, თუ როგორი დამკვეთია მისთვის მისი დადებითი აუდიტორი ფირმაზე (აუდიტორზე) იმდენად დიდი იურიდიული და პროფესიული პასუხისმგებლობა დაკისრებული, რომ დამკვეთმა, რომელსაც პატიოსნება აკლია, ან გაჟღერებული დავებს აუდიტის ჩატარების მართებულობისა თუ პირობარის მოცულობაზე, შესაძლებელია ისეთი პირობები შეუქმნას ფირმას (აუდიტორს), რომელიც თავის საშუალო ღირებულებას გადააჭარბებს.

დამკვეთთან გაფორმებულ ხელშეკრულებაში წინასწარი დატვირთვის ღირებულება შეეა აუდიტის ჩატარების საერთო ღირებულებაში, მაგრამ შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს

დამკვეთისაგან გარკვეული თანხის წინასწარი ანაღაურებაც, 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 შეტლებისდაგვარად უნდა გაიზიაროს დამკვეთის სურვილი და დაეხმაროს მას თავისი შეკეთების სწორად გაფორმებაში.

ამავე დროს, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა - დამკვეთი ყოველთვის ეერ აცნობიერებს აუდიტორული შემოწმების მიზანსა და ამოცანებს და იმ მოთხოვნებს, რაც მას და სხვა დანარჩენ მუშაკებს მოთხოვებათ „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მუ-14, 23-ე, 24-ე მუხლების შესაბამისად, ამიტომ, შემოწმების დროს წარმოქმნილი კონფლიქტების თავიდან ასაცილებლად ქველა ეს და აუდიტორულ შემოწმებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები სრულყოფილად უნდა აისახოს გარიგების წერილში.

სტანდარტს „აუდიტის ჩატარების პირობები (აუდიტორული გარიგების წერილი)“ თან ერთვის წერილის ნიმუში (დანართი №1), რაც რეკომენდებულია აუდიტორის მიერ სახელმძღვანელოდ წერილში შესატანი საკითხების მოსამზადებლად. ამასთანავე, სოგ შემთხვევაში კონკრეტული მოთხოვნებისა და ეითარების შესაბამისად, მიზანშეწონილია ამ წერილის ადაპტირება.

3. აუდიტის ჩასატარებლად ხაზინაწინსტების შერჩევა

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

იმისათვის, 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 კოდექსში“ მესამე მუხლით არის განსაზღვრული.

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

„აუდიტორი ვალდებულია კეთილხინდისიერად და პროფესიულ დონეზე ჩასატარებლად, აუდიტორს უნდა გააჩნდეს საკმარ ცოდნა და გამოცდილება“. აუდიტორმა თავი უნდა შეიტკაოს ისეთი საქმიანობისაგან, რაშიც ის არ არის კომპეტენტური ან არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო ატესტატს“.

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

ამისთან 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 მოიცავს, საგულდაგულოდ შეაფასოს უარყოფითი და დადებითი ფაქტორები, განიხილოს პირველადი და საადრიცხეო დოკუმენტაციის საკმარისი რაოდენობა და დარწმუნდეს დოკუმენტების მართებულობაში.

აუდიტორული შემოწმება წოგ 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 ბიზნისის 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. აუდიტორი ფირმა (აუდიტორი) იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ჩასტარებლად მისი რომელიმე სფეროს შესასწავლად მოიწვევს სხვადასხვა დარგის სპეციალისტებს, საჭიროა იგი დარწმუნდეს ამ სპეციალისტის დამოუკიდებლობაში და მკვეთრად მიმართებაში.

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

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

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

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

დ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შეიღობილი საზოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკები ან თანამესაკუთრნი არიან.

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

4. აუდიტის საერთო ბეზმა - საერთო ბეზმისა და აუდიტის პროგრამის მომზადების პრინციპები

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი 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 ანგარიშვებების მარეგულირების შედარება წინა პერიოდის ანალოგიურ მონაცემებთან იმ პოზიციის გამოყოფით, რომლებსაც აქვთ მნიშვნელოვანი გადახრები. შემოწმების მსვლელობისას აუდიტორმა უნდა შეასრულოს ანალიზური პროცედურები, ამიტომ ეს პროცედურებიც აუცილებლად უნდა დაიგეგმოს, რადგან აუდიტორული შემოწმებისას ანალიზური პროცედურები დიდ როლს ასრულებს, რამდენადაც იგი წარმოადგენს აუდიტორული პროცედურების არსებითობის სახესხეაობას და აუდიტორული მტკიცებების საფუძველს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის „აუდიტორული მტკიცება“-ს მე-4 მუხლის მიხედვით:

„აუდიტორული მტკიცებები არის ინფორმაცია, რომელსაც ფლობს აუდიტორი და რომლის საფუძველზე გაკეთებულ დასკვნასაც ეყრდნობა აუდიტორული დასკვნა, აუდიტორული მტკიცებები მოიცავს პირველად დოკუმენტებს და ბუღალტრულ ჩანაწერებს,

რომლებიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ შესაბამის ინფორმაციას.

აუდიტორმა (აუდიტურმა ფირმამ) უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტორული მტკიცების საიმედოობის ხარისხზე გაელენას ახდენს მისი მოპოვების წყაროები, კერძოდ, შიდა წყაროებიდან არის მტკიცებები მიღებული, თუ გარეშე წყაროებიდან, აგრეთვე მისი ხასიათი: მტკიცებები ეისუალური ხასიათისაა, დოკუმენტური თუ სეკიორი. ამიტომ, ანალიზური პროცედურების სწორად განხორციელებას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება.

აუდიტორული მტკიცებების საიმედოობა დამოკიდებულია სხვადასხვა გარემოებაზე, მათი საიმედოობის ხარისხის შესაფასებლად შეიძლება გამოიღვეს 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 წერილობით ფორმით წარმოდგენილი აუდიტორული მტკიცებები უფრო საიმედოა, ვიდრე უკიორი 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 შესაბამისობის 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 არსებობის ხარისხი (დამკვეთის ბუღალტრული ანგარიშგებების 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, სამუშაოს შედეგებზე. ამასთანავე, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ არც დამკვეთს, არც საგადასახადო ინსპექციას, არა აქვს უფლება მიუთითოს აუდიტორს რა უნდა შეამოწმოს შემოწმების მსვლელობისას, რას უნდა მიაკვიროს განსაკუთრებული ყურადღება და ა.შ. ამას ყველაფერს წვედებს აუდიტორი დამოუკიდებლად ჩასატარებელი აუდიტის ნორმატიული დოკუმენტებისა და თავისი გამოცდილებისა და ცოდნის საფუძველზე.

დაგეგმვისა და პროგრამის შედგენისას, აუდიტორმა მომზადებულ დოკუმენტაციას უნდა გაუკეთოს დოკუმენტაცია. შესაბამისი მოთხოვნები წამოყალიბებულია „აუდიტის დოკუმენტაციის“ საერთაშორისო სტანდარტში.

5. 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. მასასადაამე, *„აუდიტის საერთო გეგმა“* წარმოადგენს იმ მნიშვნელოვანი ინფორმაციის ერთობლიობას, რომელიც გასათვალისწინებელია აუდიტის თავისებურებებისა და მსუელელობის განსაზღვრისას. აუდიტის საერთო გეგმის შედგენის მნიშვნელობაზე, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში *„აუდიტის დაგეგმვა“* (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 საერთო 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 სპეციფიური 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 დაძლევა 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 განაწილოს შრომის რეალური დანახარჯები. ამ მხრივ მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული დროის ის დანახარჯები, რაც აუდიტორული ცვლილებები, აგრეთვე მათი 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 გამოწვევი მიზეზები აუდიტორის მიერ დაწერილებით უნდა იქნეს დოკუმენტირებული.

პრაქტიკაში აუდიტის დაგეგმვის ძირითად ეტაპებად მიჩნეულია:

- აუდიტორული ანგარიშების მოცულობაზე და ხასიათზე მართებული წარმოდგენის მიღება;
- გადაწყვეტილების მიღება სამუშაოს შესრულების შესაძლებლობაზე;
- აუდიტისათვის სპეციალისტებისა და სამუშაო დროის ბიუჯეტის წინასწარი მომზადება;
- დამკვეთის ბიზნესზე მართებული ინფორმაციის მიღება;
- აუდიტორული შემოწმების არაეფექტიანობის შემთხვევაში რისკის წანასწარი 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 დროის ბიუჯეტის დაზუსტება.

ამ ეტაპზე აუდიტორმა დამკვეთთან ერთად უნდა განიხილოს სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და პირობები. აუდიტორს უნდა ქონდეს 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;
- პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და შესრულების ვადები;
- კოორდინაცია, ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შემოწმება-ანალიზი;
- სხვა აუდიტორთა ჩართვა ფილიალების, განყოფილებების, შეიღობილ 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, სრულყოფის მიზნით დაზუსტებული და შეესაბამებული იქნეს. მიუხედავად ამისა, სასურველია აუდიტის გეგმის შედგენისას ვიხელმძღვანელოთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით დადგენილი სქემის მიხედვით, რათა თანდათანობით შევქლოთ ჩვენი მუშაობის ხარისხის მისადაგება საერთაშორისო მოთხოვნებთან.

6. დამკვეთის სამეწარმეო (ბიზნესის) საქმიანობის ცოდნა

იმისათვის, რომ აუდიტის ჩატარება მის წინაშე მდგარ ამოცანებს შეესაბამებოდეს, ხოლო მიღებული დასკვნები აღეკატურად ასახავდეს დამკვეთის საქმიანობის მდგომარეობას, აუდიტორი ვალდებულია შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის სექციფიკა, მისი ორგანიზაციული სტრუქტურა, გაცემოს იურიდიულ ვალდებულებებსა და შეავსოს 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 ვადაყოფს, რომ ინფორმაციას დამკვეთის საქმიანობაზე უკეთ ფლობენ აუდიტური 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 ბიზნესის (სამეურნეო სუბიექტის) შესახებ იმ საკმაოდ მოცულობით, რომელიც საშუალებას მისცემს აუდიტორს დაადგინოს და განსაზღვროს მოვლენები და პრაქტიკული საქმიანობა, ამათ, აუდიტორის აზრით, შეიძლება არსებითი გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შემოწმებაზე ან აუდიტორულ დასკვნაზე (ანგარიშზე). ამგვარი ცოდნა აუდიტორის მიერ გამოიყენება 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. რეკომენდირებულია დამკვეთის სამეწარმეო საქმიანობაზე ინფორმაციის მოპოვებისას აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება მიაქციოს შემდეგ საკითხებს:

- ზოგად ეკონომიკურ ფაქტორებს, რომლებიც გაეყენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაზე;
- ხაწარმოს მნიშვნელოვან თავისებურებებს, მისი საქმიანობის ფინანსურ მამვენებლებს;
- წინა აუდიტის შედეგებს და მის შემდგომ მომხდარ მოვლენებს;
- მმართველი პერსონალის სხვადასხვა სახის ქმედებებს იმ თვალსაზრისით, რომ გამორიცხოს ცრუ ინფორმაციის მიღების რისკი;
- კანონებს, დებულებებს, ცირკულარულ წერილებს, რომლებიც მნიშვნელოვან გაეყენას ახდენს 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, ბუღალტრებისაგან და სხვადასხვა სფეროში დასაქმებულ პირებისაგან, რომლებიც განაგებენ ან იცნობენ ამ დარგს, აგრეთვე მიმწოდებლებისგან, მომხმარებლებისგან და კონსუკრენტებისგან. ინფორმაციის წყარო შეიძლება იყოს სპეციფიკური მონაცემები, სხვა სპეციალისტების ეკლექტის 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 საფუძვლიანობა.

ინფორმაციის შეროგებისას აუდიტორმა უნდა გაარკიოს 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 დაეალების შესრულება.

დამკვეთის საქმიანობაზე მოოვებული ინფორმაციის საფუძველზე აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს სხვადასხვა ფაქტორები, რომლებიც გაეყენას ახდენს დამკვეთის სამეურნეო საქმიანობაზე. ასეთი ფაქტორები შეიძლება იყოს გარეგანი (მიკროეკონომიკური, დარგობრივი) ან შინაგანი (საერთო ხასიათის, საკუთრებასთან, დირექტორთა საბჭოსთან, მართელობით პერსონალთან, ფინანსებთან, მარკეტინგთან, ან საწარმოს პერსონალთან დაკავშირებული).

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

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

7. 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 მოოვების შემდეგ შეძლებს იგი პროფესიულად დაგეგმოს აუდიტორული შემოწმება.

შემოწმების გეგმის შედგენისას აუდიტორისათვის აუცილებელია გაეკრკეს სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ორგანიზაციაში, პირველ რიგში, აუდი-

ტორმა უნდა მოითხოვოს ის დოკუმენტები, რომლებიც არეგულირებენ საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკას და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების ძირითად პრინციპებს. მან დაამკეთისაგან უნდა მიიღოს (ან დააკვირების საფუძველზე თვითონ შეადგინოს) დოკუმენტები, სქემები, გრაფიკები, რომლებიც ასახავს ბუღალტერიის ორგანიზაციულ სტრუქტურას, მის თანამშრომლებს შორის მოუალეობების განაწილებას. მთავარი ყურადღება უნდა მიექცეს ბუღალტრული დოკუმენტბრუნვის ორგანიზაციას, აღრიცხვაში მათი ასახვის წესს.

ამ შეითხვევაში, თუ აუდიტორს ადრე უქონდა სამეურნეო სუბიექტთან კონტაქტი, სააღრიცხვო სისტემის შესწავლისათვის დადგინილი ფორმულების დაცვა მნიშვნელოვნად მარტივდება. თუკი აუდიტორი პირველად ხედება დაკვეთს, მას უხდება დეტალური გაცნობა, როგორც შინაგანი დოკუმენტებისა (მარეგულირებელი), ასევე დაკვეთის 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 პროცედურებისა, რომლებიც დაფუძნებულია დაკვეთის 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 შემდგმ სახეობებს გამოყოფენ: ეურნალური და მეშორიანალურ ორღვერები ფორმები, აღრიცხვის წარმოების გადავილებული და კომპიუტერული წარმოება. ბუღალტრული აღრიცხვის ყველა ეს ფორმა საწარმოში ჩვეულებრივ კომბინირებულია. უკანასკნელ პერიოდში საქართველოს საწარმოებში შემოღებული 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 შემადგენელი მნიშვნელოვანი ნაწილია. შიდა კონტროლის სისტემის არასწორი ორგანიზაციის შედეგები შეიძლება თავიდან არ აისახოს, მაგრამ წლის ბოლოს იჩენს თავს, როდესაც მდგომარეობის გამოსწორება საკმაოდ რთული და ძნელია.

შიდა კონტროლის სისტემაში იგულისხმება იმ ორგანიზაციული სტრუქტურის, მეთოდისა 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: სალაროს ორღვერებზე ხელმძღვანელისა და მთ. ბუღალტრის ხელმოწერები, მთ. ბუღალტრის მეთვალყურეობა ეურნალ ორღვერების წარმოებაზე, შედგებულების ან ასლების ბეჭდით დადასტურება, ასლების ჩაქერა სპეციალურ საჭაღალდეებში, მათი სრული ნუშერაცია და რეგისტრაცია სპეციალურ ეურნალში, დოკუმენტაციის საჭირო სახით მოპრობა და მათი პერიოდულად შემხედრი შედარებები, რასაც ორგანიზაციის 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 ქასუხისმგებლობის ფუნქციების განაწილების მეთოდები, საკადრო პოლიტიკა, გარე ზემოქმედება;

- **სააღრიცხვო პოლიტიკა და კონტროლის პროცედურები** - რეალობა, სირთულე, სიზუსტე, კლასიფიკაცია აღრიცხვა და პერიოდიზაცია;

- **დასკვეთის პერსონალის მიერ შესრულებული სპეციალური შემოწმებები** - მენეჯერების და დირექტორების მიდგომა კონტროლის მიმართ, პერსონალის კომპეტენტურობა, ვალდებულების განაწილება და მათზე უღამხედველობა, აქტივებისაღმი მიდგომის კონ-

ტროლი, აღრიცხული თანხების იმ დოკუმენტების მონაცემების პერიოდული შეჯგურება, რომლებიც ამტკიცებენ მათ უტყუარობას.

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

- დამკვეთის ხელმძღვანელობის იდგომა შიდა კონტროლის ორგანიზაციაზე;
- დამკვეთის ორგანიზაციული სტრუქტურა და თანამშრომლობის ფუნქციები;
- კონტროლის მმართველობითი მეთოდები, შიდა კონტროლის პროცედურები დამკვეთის აქტივებზე და დოკუმენტებზე ხელმისაწვდომობა;
- შიდა აუდიტის ფუნქციები;
- დამკვეთის სამეურნეო ოპერაციების ძირითადი სახეები;
- შინაშენილოვანი 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 ფალსიფიცირებული ჩანაწერების აღმოსაჩენად.

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 შესაძლებელი 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 შესაძლებელი საწარმოს თანამშრომლები ურთიერთ მოლაპარაკების გზით მოახდენენ კონტროლის ბლოკირებას, რათა შემცირებულ იქნეს მაკონტროლებელი საშუალებების ეფექტურობა, რითაც საშუალება მიეცემათ დარღვევის, დამახინჯებების ან ბოროტმოქმედებების

მიჩქვალვისა.

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

თუ აუდიტორი თვლის, რომ დამკვეთის სისტემის საიმედოობა მაღალია ან საშუალო, მას შეუძლია შეამციროს შრომითი დანახარჯები არსებობაზე აუდიტორული პროცედურების ჩატარებაზე;

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი მიიღებს გადაწყვეტილებას, რომ დაეყრდნოს შიდა კონტროლის სისტემაზე მოპოვებულ მასალებს, იგი ამ მონაცემებზე დაეყრდნობით 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 უნდა იქნეს გაფორმებული, რადგან იგი წარმოადგენს აუდიტის შემდგომი პროცესის დაგეგმვის საფუძველს და შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტის ნებისმიერ ეტაპზე.

8. არსებობა 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 გამოიწვიოს იყოს არა მარტო უპურადღებობით, არამედ ოპერაციების იდენტიფიცირებისა და შეფასების წესების სირთულით. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა გეგმის შედგენისას მხედველობაში უნდა მიიღოს ის განსაზღვრული გარემოებანი, რომლებიც უცოდლოდ თანახმად ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებულ სამეურნეო ოპერაციებსა და მოვლენებს, რომლებმაც შეიძლება დიდი გავლენა იქონიონ არსებობაზე და მისი ინფორმაციის შესაბამისობაზე, აგრეთვე აუდიტორულ რისკზე.

არსებობის ცნება საერთაშორისო ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომიტეტის მიერ გამოცემულ სტანდარტში „ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარმოდგენის სტრუქტურულ საფუძველები“ (მუხლი 30) შემდეგნაირად არის განსაზღვრული:

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

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

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

აუდიტორმა, როდესაც არსებობის პრინციპს იხილავს უნდა გაითვალისწინოს:

□ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მასშტაბები;

□ უზუსტობის შეფასების დრო.

ფინანსური ანგარიშგების არსებობის განსაზღვრისას აუდიტის პროგრამაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს მთელი რიგი მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებსაც აუდიტორულ შედეგებზე შეუძლიათ მოახდინონ არსებითი გავლენა. ასეთ ფაქტორებადაა მიჩნეული, როდესაც აუდიტორი არსებობას განიხილავს როგორც მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების, ისევე ცალკეული ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციების ჯგუფებისა და ახსნა-განმარტებების დონეზე. არსებობაზე შესაძლოა გავლენა მოახდინოს საკანონმდებლო და მარტგულირებელმა მოთხოვნებმა და თვალსაზრისებმა, რომლებიც შეეხება ფინანსური ანგარიშგებების ცალკეული ანგარიშების ნაშთებს და მათ შორის ურთიერთკავშირს. ამ პროცესმა შეიძლება გამოიწვიოს არსებობის განსხვავებული დონეები, ეს კი დამოკიდებული იქნება იმაზე, ფინანსური ანგარიშგების რომელი ასპექტები იქნება ნაგულისხმები.

არსებობა - შედარებითი სიდიდეა, მაგრამ არა აბსოლუტური. ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე, იგი შეიძლება არსებითი იყოს რომელიმე მცირე საწარმოსათვის, მაგრამ დიდი საწარმოსათვის არაფერად როლს არ ასრულებდეს. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს შედარებით მცირე თანხებთან დაკავშირებული უზუსტობანიც, თუკი ისინი ერთად აღებული არსებით გავლენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. მაგა-

ლითად, თვის ბოლოს პროცედურებში დაშვებული შეცდომა შეიძლება ასახედეს პოტენციურ არსებით უზუსტობას, თუ ეს შეცდომა ყოველთვე მეორდება.

არსებობის შეფასებისათვის საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზები. რამდენადაც არსებითობა შედარებით გაგებაა, ამიტომ იმის დასადგენად, ცდომილება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითია თუ არა, საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზებით სარგებლობა. არსებობის სიდიდის განსაზღვრისათვის შედარებით მნიშვნელოვანი ბაზაა დაბეგერამდე წმინდა მოგება, რომელიც მომხმარებლისათვის მნიშვნელოვანი საინფორმაციო ელემენტია. სხვა მნიშვნელოვანი ბაზისები, შემდეგია: საბრუნავი საშუალებები, ქონების საერთო ღირებულება, მოკლევადიანი ვალდებულებები, მფლობელის წილი.

არსებობაზე მოქმედებენ ხარისხობრივი ფაქტორები. არსებობის ერთნარ ღირებულებით გამოსახულებაში ცდომილების რომელიმე განსაზღვრული ტიპი მომხმარებლისათვის შეიძლება უფრო მნიშვნელოვანი იყოს, ვიდრე სხვა, მაგ. ნორმიდან გადახრის სიღრმე 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 გაეყენას ახდენს მოგების ცვალებადობის ტენდენციასზე.

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

რისკის შეფასება უნდა დაეყუთ 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 არსებითი მხარტებაში არასწორად არის წარმოდგენილი. აუდიტორული რისკი შეიცავს სამ კომპონენტს: თანდაყოლილ რისკს, კონტროლის რისკსა და შემწინელოვლობის რისკს.

თანდაყოლილი რისკი - არის ანგარიშთა ნაშთების 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 აღმოჩენილ იქნას ანგარიშთა ნაშთებში ან ოპერაციათა კლასებში და რომელიც შეიძლება იყოს არსებითი ცალკე აღებული, ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან, ვერ იქნება დროულად თავიდან აცილებული, ან შემწინეული და შესწორებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების მიერ.

შემწინელოვლობის 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 არარსებობას.

აუდიტორულ პრაქტიკაში ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ:

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

- ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოახდენს გაეფენას.

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

აუდიტორი, როდესაც აუდიტის დაგეგმვისას სახლერაეს 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 ჩამოჯისა და ოპერაციების თან, აუდიტორს ეხმარება მისი 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 შეაძლოს 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, ეადებსა 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 სუდამხედველობის პრინციპები. აუდიტის ჩატარების პროცედურებიდან ყველაზე მნიშვნელოვანია ანალიზური პროცედურების დაგეგმვა.

9. 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. 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 ზღერული დრო, რომელიც საჭიროა იმ დოკუმენტების მოპოვებისა და მასზე დასკვნის შედგენისათვის, რომლებიც დაიხარჯა 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 მომსახურება რაოდენობა სამუშაოს მოცულობის შესაბამისად.

აუდიტორმა უნდა მოამზადოს შემოწმების პროგრამა - ჩამოთვალოს პროცედურები, რომელთა განხორციელება აუცილებელია სამუშაოს მსელებლობაში. 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 კონორარის დაწესების საფუძველს წარმოადგენს. გეგმები უნდა შეიცავდეს ამ მუშაოებაში ჩართული პერსონალის ყველა ამოცანას. ისინი საკმაოდ დეტალურად უნდა

იყოს დამუშავებული, რათა შემსრულებლებმა რაც შეიძლება მოკლე დროში შეასრულონ დაეალებები.

აუდიტის პრაქტიკაში ხშირად აუდიტის პროგრამა მზადდება არა როგორც ერთიანი დოკუმენტი, არამედ ცალკეული განყოფილებების (დარგების) მიხედვით, მაგალითად, საგადასახლო 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 *შეკრები* - 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 ჩამონათვიდან იმის გამოკლებით, რაც მოცემულ სიტუაციაში მიუღებელია. მეორე მიდგომას შეიძლება ეწოდოს *ზღვრულად მოწილი*. ამ შემთხვევაში, ყოველ შემოწმებაზე აუდიტორი ცდილობს შეადგინოს გამორჩეული აუდიტორული პროცედურების ის ჩამონათვალი, რომელიც მიესადაგება დამკვეთის საქმიანობას. ჩვენი აზრით, უფრო გონივრული იქნება შედგენა 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 შეავსოს 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 წერილობით ანგარიშის მოსამზადებლად.

აუდიტორს აუდიტის დაგეგმვისას მრავალი პროცედურის ჩატარება უხდება და თუ იგი არ აკმაყოფილებს ქვემოთ ჩამოთვლილ მოთხოვნებებს, 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 თელიან) პროფესიულ დონეზე შეუძლია.

აუცილებელი პროფესიული ჩვევები. დაეალების შესრულების დროს თანამშრომელმა უნდა გამოაქვინოს 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 გაკეთებისათვის თანამშრომელმა უნდა მიიღოს საკმაო არსებითი ინფორმაცია.

პროგნოზირება. მომავალი მოვლენების პროგნოზირების დროს თანამშრომელმა არ უნდა გამოიყენოს თავისი სახელი ისეთი შთაბეჭდილების შესაქმნელად, თითქოს პროგნოზის გამართლებას 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 მსივლელობის პროცესში საჭიროებისამებრ შეიძლება შესწორებების შეტანა როგორც აუდიტის საერთო გეგმაში, ისე პროგრამაშიც. დაგეგმვის პროცესი უნდა გრძელდებოდეს საქმიანობის მსივლელობის დროსაც პირობების ცვალებადობისა და აუდიტორული პროცედურების მოულოდნელი შედეგების გასათვალისწინებლად. მნიშვნელოვანი ცვლილებების მიზნები აუცილებელია დოკუმენტურად გაფორმდეს.

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

აუდიტორული გარიგების წერილის ნიმუში

დირექტორთა საბჭოს, ან შესაბამის ხელმძღვანელს:

მოხარული ვართ დაედასტუროთ, რომ ეიღებთ 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 უსუსტობებს. 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 შესაზღვრების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ აღმოუჩენელი დარჩება სოგიერთი არსებითი უსუსტობა.

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

გესურს 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.

მიუთმენლად ველით თქვენთან თანამშრომლობას და გეწამს, რომ ჩვენთვის ხელმისაწვდომი გახდება ყველა მონაცემი, დოკუმენტაცია და სხვა ინფორმაცია. ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშ-შეაქტურის სახით წარმოვადგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდება აუდიტში დაკავებულ ცალკეულ პირებს, აგრეთვე იმ ხარჯებსზე, რომლებსაც ჩვენ გაეწვეთ. ცალკეული საათობროვი 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 დაგეიბრუნოთ ამ წერილის ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შესაბამემა თქვენს თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების შესახებ.

აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელის ხელმოწერა

თარიღი

ღამაქვეთის სამეწარმეო საქმიანობის შესწავლისას განსახილველი 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, საეაჭრო შეზღუდვები;
- უცხოური ვალუტის კურსი და სავალუტო შეზღუდვები.

ბ) საქმიანობის დარგის მნიშვნელოვანი ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს ღამაქვეთის 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 კოფიციენტები და მოქმედი სტატიისტიკა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის სპეციფიკური მეთოდები და პრობლემები;
- სამართლებრივი ჩარჩოები;
- ენერგომომარაგება და მისი ღირებულება;
- სპეციფიკური ან უნიკალური მეთოდიკა (მაგ. სამუშაო კონტრაქტების, დაფინანსების მეთოდების შემუშავების, ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების მეთოდიკასთან დაკავშირებით).

გ) სამეურნეო სუბიექტის ძირითადი პრინციპები

- 1. შენეჯმენტი და საკუთრების ფლუება - დამახასიათებელი თაეისებურებანი;
- კორპორაციის სტრუქტურა - საკუთარი, საზოგადოებრივი, სახელმწიფო (მოიცავს უკანასკნელ ხანს მომხდარ ან დაგეგმილ ცვლილებებს);
- ხელსაყრელი მესაკუთრეები და დაკავშირებული მხარეები (რეკუტაცია 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 (მიზდინარე, გასული პერიოდის);

- დირექტორთა საბჭო (შპრათეულობის ორგანოები);
 - შეზღვევა;
 - ცალკეული პირების რეპუტაცია და გამოცდილება სამწარმოო საქმიანობაში;
 - დამოუკიდებლობა და მოქმედ ხელმძღვანელთა კონტროლი;
 - აუდიტორული კომიტეტის არსებობა და მისი საქმიანობის მოცულობა;
 - სხდომათა პერიოდულობა;
 - კორპორაციულ ორგანიზაციებში ქცევის 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 შემადგენელი ნაწილი (მაგ. რომელიც დამოკიდებულია მოგებაზე);
 - პროგნოზებისა და ბიუჯეტის გამოყენება;
 - სუფთა ხელმძღვანელობაზე (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, საბითუმო მოვაჭრე, ფინანსური მომსახურება, იმპორტი/ექსპორტი);
 - სამეურნეო დანიშნულების შენობა-ნაგებობების, საწყოების, ოფისის ადგილმდებარეობა;
 - დასაქმება (მისი ადგილმდებარეობა, მომარაგება, ხელფასების დონე, პროფესიული კონტრაქტები, საენისო ვალდებულებები, უფლება-მოხილვების 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 წიგი, ტენდენციები, მარკეტინგული სტრატეგია და ამოცანები, სამეურნეო პროცესები);
 - საქონელი და მომსახურება (მაგ. გრძელვადიანი კონტრაქტები, მომარაგების სტაბილურობა, ანგარიშსწორების პირობები, იმპორტი, მიწოდების მეთოდები, როგორცაა „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 შექირება);
 - კანონები და დებულებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს 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.

დანართი 3

აუდიტის პროგრამა და აუდიტის სტრატეგიის შესაბამისი პროცედურების დოკუმენტების შესამოწმებელი ფურცლის ნიმუში

შემოწმების მიზნის გარკვევა

შესრულებულია თარიღი

1. აუდიტის დაგეგმვის დროს იყო თუ არა პერსონალის მიერ განხილული შემდეგი საკითხები:
 - წარმოების საადრიცხეო პოლიტიკა და საადრიცხეო პროცედურები;
 - ფინანსური ანგარიშგების განაყოფები, რომლებიც მოითხოვენ კორექტირებას;
 - ანგარიშების ხასიათი, რომელიც საეარაულოა გაიშიფროს (მაგ. კონსოლიდირებული აღრიცხვის ანგარიში, სპეციალური ანგარიშები, ისეთი როგორცაა ხელშეკრულების მოთხოვნის შესაბამისობაში).
2. აუდიტის დაგეგმვისას პერსონალი:
 - განიხილავდა აუდიტის მამტაბებს, დროს და ხასიათს წარმოების ხელმძღვანელობასთან, დირექტორთა საბჭოსთან ანდა აუდიტორულ კომიტეტთან;
 - განიხილავდა მიღებული აღრიცხვის სისტემის გაელენას, განსაკუთრებულად ახლის;
 - კორდინირებას უკეთებდა წარმოების პერსონალს მოცულობების მოწმადებისას;
 - სასდერავდა 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 კქონდეს შესაძლებლობა განიხილოს 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 და-მოუკიდებლობაში დარწმუნებისათვის;
3. კლიენტისაგან იყო თუ არა მიღებული ანგარიშები, იმის გასაგებად კლიენტს უკონდა თუ არა ზოგიერთი კრედიტორული ხასიათის გადაუხდელი თანხები, რომელსაც შეეძლო მისი დამოუკიდებლობის შესუსტება;
4. იმ სიტუაციაში, როცა ფირმა აღმოჩნდა კლიენტისაგან დამოუკიდებელი, იყო თუ არა განხილული აზრის გამოთქმასე 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 მომსადავებელი, მაშინ მთავარი წიგნის შესწავლის გზით, რომ განესაზღვროთ 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 გაუქმების შესაძლებლობების გაუქმება.
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 სხვა ინფორმაციის წყაროებიდან, რომელიც დაკავშირებულია კლიენტის ბიზნესთან, როგორცაა:
 - აუდიტორული და ბუღალტრული ხელმძღვანელობა;
 - პუბლიკაციები;
 - სხვა წარმოებებისა და დარგების ფინანსური ანგარიშები;
 - სახელმძღვანელოები და კარგად ინფორმირებულ პირებსე 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 საადრიცხეო ოპერაციებზე;

- მოცემულობების კომპიუტერული დამუშავების კომპლექსურობა, მომსახურების გარე ცენტრის გამოყენების ჩართვით;
 - კომპიუტერული პროცესების ორგანიზაციული სტრუქტურა;
 - კომპიუტერულ მონაცემებზე ხელმისაწვდომობა;
 - აუდიტორული პროცედურების ნატარების ეფექტურობის გასაძლიერებლად კომპიუტერული ტექნიკის გამოყენება.
7. განხილული იყო თუ არა აუდიტის კომპიუტერული პროცედურების ნასატარებლად მომსახურებელი პერსონალის შერჩევა.

აუდიტის ნატარების შესატყვისობის შეფასება

1. იყო თუ არა ბუღალტრული ნაწარმების აღკვეთურობის შეფასება შემდეგ ფაქტებზე:
 - ფინანსურ ანგარიშგებებზე საჭირო კლასიფიკაციისათვის ოპერაციების დაწერილებით აღწერა;
 - გარიგების ისეთნაირი აღწერა, რომელიც საშუალებას იძლევა ფინანსურ ანგარიშგებებში მათი ფულადი სახით აღწერისათვის;
 - ბუღალტრული ნაწარმები მოიცავს თუ არა იმ პერიოდს, რომელშიც მოხდა გარიგებები იმისათვის, რომ გარიგების ასახვა მოხდეს იმავე სააღრიცხვო პერიოდში.
2. იყო თუ არა მიღებული შესაბამისი ინსტრუქციების, პროცედურების, ნაწარმების და საკონტროლო პროცედურების და წარმოების მიერ მათი გამოყენების ხასიათის შესახებ ინფორმაცია შემდეგი გზით:
 - წარმოებასთან წინამდებარე მუშაობის გამოცდილება;
 - ხელმძღვანელობის და პერსონალის გამოკითხვა;
 - წარმოების დოკუმენტების და ნაწარმების 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 ვეჯილების, 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 დადებული 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 მომსახურებაზე პასუხისმგებლობა;
 - ანაზღაურების გადახდის მეთოდები, ანდა პონორარი;
 - 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 წინაგანი კონტროლის სტრუქტურაში რაიმე მნიშვნელოვან პირობებზე, რომელიც მოხდება აუდიტორის ყურადღების ცენტრში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობისას.

აუდიტორული რისკისა და არსებითობის 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. იმ შემთხვევაში თუ კონტროლის რისკი შეფასებული იყო მთლიანი ანგარიშგებისთვის, ან მისი ზოგიერთი ნაწილებისათვის როგორც მაქსიმალური, იყო თუ არა ეს დოკუმენტირებული;

2. იმ შემთხვევაში თუ კონტროლის რისკი მთლიანი ანგარიშგებისთვის ან მისი ზოგიერთი ნაწილებისთვის შეფასებული იყო მაქსიმალურზე დაბალი დონით, იყო თუ არა შესრულებული შემდეგი პროცედურები:

• დადგინდია, 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 ქონდა თუ არა მნიშვნელოვან ან უჩვეულო გარიგებებს).
2. იყო თუ არა გათვალისწინებული ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯებასე რისკის შეფასებისას ხელმძღვანელობის მიერ შემდეგი ფაქტორები:
- ცნობილია თუ არა გარემოება, რომელსაც შეუძლია მიგითითოს მენეჯმენტის გადახრასე ფინანსურ ანგარიშგებასთან, როგორცაა ზოგადი კამათი მოგების გაზიარებული ანგარიშგების აგრესიული გამოყენების პრინციპსე;
 - არსებობს თუ არა განკარგულება იმავე რომ ხელმძღვანელობა არ ადგენს პროცედურის პოლიტიკას, რომელიც უსრუნველყოფს გონიერად დარწმუნებას საადრიცხეო შეფასებების საიმედოობასე;
 - არსებობს თუ არა პირობები, რომელიც მიუთითებს კონტროლის სისტემის უკმარისობასე, როგორცაა საადრიცხეო და ოპერაციულ სფეროში მუდმივი კრისისული პირობები;
 - არსებობს თუ არა კომპიუტერულ პროცესებზე კონტროლის უკმარისობის მსაქვენებლები, მაგ. პროგრამასე ხელმისაწვდომობის კონტროლის უკმარისობა, რომელიც აკონტროლებს ან ახორციელებს აქტივების მოძრაობას;
 - არის თუ არა მითითება იმავე, რომ ხელმძღვანელობამ არ შეიმუშავა და პერსონალამდე არ დაიყვანა ინფორმაციის დამუშავებისა და აქტივების მოძრაობის კონტროლსე ადეკვატური ინსტრუქციები და პროცედურები, მაგ. საკვანძო პოზიციებზე მომუშავეების შესწავლა მათ სამუშაოსე აყვანამდე.
3. იყო თუ არა განხილული ოპერაციების ხარისხსე ან ანგარიშების დონესე არსებით დამახინჯებებსე რისკის დონის შეფასებასე ფაქტორები:
- საადრიცხეო პოლიტიკის კომპლექტურობა და თანმიმდევრობა;
 - ცნობილი შესაძლებელი დამახინჯებების ბუნება, მისე და თანხები, რომელიც აღმოჩენილია წინა აუდიტის დროს ანგარიშგებში ანდა ოპერაციის კლასში;
 - აქტივების არარეალურობა დამახინჯებების თვალსაზრისიდან;
 - ოპერაციის კლასის ან ანგარიშის გარეგევა აზრის ხასიათთან დამოკიდებულებაში.
4. იყო თუ არა შეფასებული მნიშვნელოვან დამახინჯებებსე რისკი:
- აუდიტორული პროცედურების მასშტაბებზე და დროსე ხასიათის განსაზღვრა;
 - პერსონალის შერჩევაზე;
 - მოთხოვნილი კონტროლის დონის განსაზღვრასე.
5. იმ შემთხვევასე თუ კი იყო განსაზღვრული, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი რისკი არსებით დამახინჯებებსე:
- იყო თუ არა განსაკუთრებული გარიგების დეტალები ძირითადი ხელმძღვანელობის ჩათვლით იდენტიფიცირებული და დამტკიცებული შესაბამის გარეშე მხარისაგან;
 - იყო თუ არა შესწავლილი ყველა არსებითი ბუღალტრული ჩანაწერების დეტალები, რომელიც მომსადაბული და მიღებული იყო ხელმძღვანელობის მიერ;
 - იყო თუ არა განხილული საადრიცხეო პოლიტიკის მისადაბლობა მოცემულ მდგომარეობაში.

ანალიზური პროცედურები

1. იყო თუ არა ანალიზური პროცედურები ფოკუსირებული:
- აუდიტორის მიერ კლიენტის ბიზნესსა, საქმიანობასა და მოვლენებსე გაგების გაუმჯობესებაში, რომელიც დაგროვილია წინა აუდიტის ჩატარებისას;
 - მხარეების განსაზღვრაში, რომელიც შეიძლება აუდიტორისთვის წარმოადგინდეს მნიშვნელოვან რისკს.

აუდიტის სტრატეგია და პროგრამა

1. იყო თუ არა შემუშავებული აუდიტის პროგრამა;

2. იყო თუ არა დასკვნითი აუდიტორული პროგრამა პროექტის ხელმძღვანელის მიერ მიღებული.

**ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის
ფორმალური პირითა და პრინციპები**

ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და წარდგენა, სადაც ასახულია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შედეგების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი, მისი საქმიანობის შედეგები და ფულადი სახსრების მოძრაობა, აგრეთვე საწარმოს ხელმძღვანელობის მიერ მათთვის მიწოდებული რესურსების მართვის შედეგები, როგორც წესი, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ყოველწლიურად ხორციელდება. ასეთი მონაცემები ძირითადად, განკუთვნილია მომხმარებელთა ფართო წრის საერთო საინფორმაციო მოთხოვნილების უზრუნველსაყოფად, რადგან საზოგადოების დიდი ნაწილი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღების დროს, სულ უფრო მეტად ხდება დამოკიდებული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ისეთ სპეციფიკურ ინფორმაციაზე, რაც მას სჭირდება სხვადასხვა საინფორმაციო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებში (ბასს გე-27) ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციების მომხმარებლები და ამ ინფორმაციაზე მოთხოვნილებების პრინციპები განსაზღვრულია შემდეგი სახით:

ა) *ინვესტორი*, სარისკო კაპიტალის მომწოდებლები და მათი მრჩეველები სრულავენ რისკზე, რომელიც თან ახლავს ინვესტიციებს და ინვესტიციებიდან მიღებულ აშონაგებს, მათ სჭირდებათ ინფორმაცია იმისათვის, რომ განსაზღვრონ გაჟიღონ, დაიტოვონ თუ იყიდონ ფასიანი ქაღალდები; აქციონერები აგრეთვე დაინტერესებული არიან შეაფასონ საწარმოს უნარი – გადაიხადოს დივიდენდები.

ბ) *დაქირავებული მომუშავეები*. დაქირავებული მომუშავეები და მათი წარმომადგენელთა ჯგუფები დაინტერესებულნი არიან თავიანთი დაქირავებულის ფინანსური სტაბილურობით და მომგებიანობით, აგრეთვე საწარმოს ისეთი შესაძლებლობებით, როგორცაა შრომის ანაზღაურებისა და პენსიების გადახდა, დასაქმების შესაძლებლობა.

გ) *კრედიტის გამცემები*. საკრედიტო ორგანიზაციები დაინტერესებულნი არიან გაიცემალი სესხისა და შესაბამისი სარგებლობის დროულად დაბრუნებით.

დ) *მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები*. მომწოდებლები და სხვა კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ინფორმაციით, რომელიც საშუალებას მისცემს მათ განსაზღვრონ დროულად მიიღებენ თუ არა კუთვნილ თანხებს. სავაჭრო კრედიტორებს, როგორც წესი საწარმო ინტერესებთ შედარებით ხანმოკლე პერიოდის განმავლობაში, ვიდრე კრედიტის გამცემს, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც ისინი დამოკიდებული არიან საწარმოზე, როგორც მთავარ მომხმარებელზე.

ე) *მომხმარებლები*. მომხმარებლები დაინტერესებულნი არიან საწარმოს ფუნქციონირების უწყვეტობით, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც მათ საწარმოსთან აქვთ ხანგრძლივი ურთიერთკავშირი ან დამოკიდებული არიან მასზე.

ვ) *მთავრობა და მათი უწყებები* დაინტერესებულნი არიან რესურსების განაწილებით და მასთანადავ, საწარმოს საქმიანობით. ისინი აგრეთვე ითხოვენ ინფორმაციას, რათა დაარეგულირონ საწარმოს საქმიანობა, განსაზღვრონ საგადასახადო პოლიტიკა და ეს ინფორმაცია გამოიყენონ ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა მსგავსი ტიპის სტატისტიკის საწარმოებლად.

ზ) *საზოგადოება*. საწარმოები მრავალი ფორმით გარკვეულ გაელენას ახდენენ საზოგადოების ცალკეულ წევრებზე, მაგალითად, საწარმომ შეიძლება დიდი წვლილი შეიტანოს ადგილობრივი ეკონომიკაში სხვადასხვა გზით, მ.შ. მოსახლეობის დასაქმებით და ადგილობრივი მომწოდებლებისაგან მულმივი შესყიდვების გზით ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება დაეხმაროს საზოგადოებას მიიღოს ინფორმაცია საწარმოს განვითარების მი-

მართლებებზე, მის მიერ კეთილდღეობის გაუმჯობესებისათვის მიღწეული მიმდინარე შედეგებისა და ეკონომიკური საქმიანობის მასშტაბების შესახებ.

მიუხედავად იმისა, რომ განასაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების, როგორც მომხმარებლები ისე მისი მიზნები, აგრეთვე ისიც, რომ საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისათვის პასუხისმგებლობა საწარმოს ხელმძღვანელობისა და ექსპერტებისა და წარმომადგენლებისა და მომხმარებლისა და მომხმარებლისათვის არ არის სასარგებლო, რადგან იგი არ შეესაბამება მისი ეკონომიკური გადაწყვეტილებისათვის საჭირო მოთხოვნებებს, რის გამოც მას არ გააჩნია ის თვისება, რომელიც ხელს უწყობს მომხმარებელს გადაწყვეტილებისათვის, ამისთანავე არ ეხმარება მას შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა ანუ ფინანსური ანგარიშგების შემდგენელთა და მომხმარებელთა ინტერესები პოტენციალურად ერთმანეთის საწინააღმდეგოა, რის გამოც საჭირო ხდება მათი ინტერესების გამოიყენება მესამე მხარის ან შუამავლის მეშვეობით. ამ მისიის განსახორციელებლად ხდება აუდიტორის მოწვევა, რომელიც ახდენს წარმომადგენელი ფინანსური ანგარიშგების განხილვას და შეფასებას, აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით დასკვნების გამოტანას და მის საფუძველზე ფინანსურ ანგარიშგებაზე თავისი სიბოლოო მოსაზრების (დასკვნის) ჩამოყალიბებას. ამისთანავე აუდიტის განხორციელებასაც აუცილებელია, ეკონომიკურმა სუბიექტებმა აუდიტის მიზნების იმ ძირითადი პრინციპებით იხელმძღვანელონ, რომელიც დადგენილია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და გამომდინარეობს იქიდან, რომ ეკონომიკური სუბიექტები დაინტერესებულნი არიან ფინანსური ანგარიშგების დამაჯერებლობის ყველა მნიშვნელოვანი ასრის გამოხატვაში. ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტმა უნდა უზრუნველყოს საფუძველიანი გარანტია იმისა, შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება ზუსტად ასახავს თუ არა მის ფინანსურ მდგომარეობას, ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების ბრუნვას ბუღალტრული აღრიცხვის ზოგადი პრინციპების შესაბამისად.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების ბაზას და დოკუმენტურ წყაროს წარმოადგენს პირველადი ბუღალტრული და სხვა ეკონომიკურ-ფინანსური სტანდარტები, რომლებიც დაფუძნებულია ოპერაციების დამუშავებისა და რეგისტრაციის უწყვეტობის ორმაგ სისტემაზე, თავისდროულობაზე, ობიექტურობაზე და სხვა პრინციპებზე. ასეთი განხილვა და შეფასება გულისხმობს იმის დადგენას, არის თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მომხმარებელი ფინანსური ანგარიშგებისათვის მისაღები მართობის შესაბამისად. ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტი, როგორც წესი, მოიცავს: ბუღალტრულ ბალანსს, მოგება-ზარალის ანგარიშებს, ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების უწყისს, აგრეთვე მათ შენიშვნებს. ახსნა-განმარტებით ბარათს, რომელიც ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილია. ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება აგრეთვე შეიცავდეს ცხრილურ დანართებს და სხვა ინფორმაციასაც, რომელიც ემყარება ფინანსურ ანგარიშგებას ან გამომდინარეობს მისგან და განიხილება ფინანსურ ანგარიშგებასთან მთლიანობაში (ბასს გე27).

ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანაყოფებში „ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები“ (გე34) და „ფინანსური ანგარიშგების მიზანი“ (გე47) ზუსტად არის აღწერილი ფინანსური ანგარიშგების როგორც ელემენტები, ისე მისი არსი და მიზანი. ბასს-ის მიხედვით „ფინანსური ანგარიშგება არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოსადგენია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად“.

„ფინანსურ ანგარიშგებაში საერთო საანგარიშგებო პერიოდში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციისა და მოვლენის შედეგები, რომლებიც დაჯგუფებულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით“.

„ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემულია შემდეგი სახის ინფორმაცია:

- ა) საწარმოს აქტივები
- ბ) საწარმოს ვალდებულებები
- გ) საკუთარი კაპიტალი

ღ) საწარმოს შემოსავლები და დანახარჯები, მოგება-ზარალი

ყ) საწარმოს ფულადი სახსრების მიმოხილვა“.

გარდა ამისა, ბასი-ში ცალ-ცალკე განხილული და განსაზღვრულია ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის მონაცემებთან ერთად საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესაფასებელი ცალკეული ელემენტები, ანუ ის ძირითადი საფუძვლები, რაც საშუალებას მისცემს აუდიტორებს, რომ მოაზნადონ აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე თავისი მოსაზრება (დასკვნა).

ასს № 120 „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები“ (ტ. I გვ. 120) მოთხოვნიდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა მომზადდეს:

ა) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების ან

ბ) ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტების ან

გ) ფინანსური ანგარიშგების სხვა უფლებამოსილი და ორგანული ჩარჩოების მიხედვით, რომელიც განკუთვნილია ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებისათვის და მითითებულია ფინანსურ ანგარიშგებაში ან

ღ) მათი კომბინაციების მიხედვით.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულმა მონაცემებმა საშუალება უნდა მისცეს აუდიტორს, რომ მან მიადლოს თავის მიზანს – „გამოხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით“ (ასს 200, გვ. 137).

ფინანსური ანგარიშგების დამაჯერებლობისათვის აუდიტორი ვალდებულია მოახდინოს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის წინასწარი შესწავლა და მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება აუდიტის ჩატარებაზე, ამისათვის კი მან უნდა შეასრულოს შემდეგი პროცედურები:

ა) დაადგინოს ფინანსური ინფორმაცია არის თუ არა წარმოდგენილი დაწესებული კრიტერიუმების შესაბამისად;

ბ) ეკონომიკური სუბიექტი ასრულებს თუ არა საკვალიფიკაციო ფინანსურ მოთხოვნებს;

გ) შესაძლებელი რისკების შეფასების მიზნით, შესწავლილ იქნეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემა;

დ) სათანადოდ არის აგებული და შეესაბამება თუ არა კონტროლის მიზნების ფუნქციების განხორციელებას შიდა კონტროლის სისტემა;

ე) შემუშავებულ იქნეს აუდიტის პროგრამა და ზოგადი გეგმა, შეკრებილ იქნეს მტკიცებულებები და გაფორმდეს მუშა დოკუმენტები;

ვ) საანგარიშო თარიღისა და მოღვაწეობის უწყვეტობის ფაქტების დაშვების შედეგად შემდგომ მოუღენიათა შეფასება;

ზ) შეგროვილი მონაცემების დამუშავების საფუძველზე აუდიტორული აზრის ფორმულირება;

აუდიტორი როგორც აუდიტის საწყის ეტაპზე, ისე მისი ჩატარების პროცესში უამრავ სხვადასხვა სახის დოკუმენტს ამოწმებს და ამასთან დაკავშირებით იგი ძირითადად ეყრდნობა დამკვეთის მიერ წარმოდგენილ დოკუმენტაციას, ხოლო ამ დოკუმენტაციით შეუძლებელი ხდება ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული საკითხების მთელი მოცულობის შესწავლა. რის გამოც აუდიტორის დასკვნები უფრო არწმუნებს, ვიდრე ამტკიცებს ჭეშმარიტებას, რადგან იგი მოკლებულია საშუალებას მიადლოს აბსოლუტურ სიზუსტეს. ასს მიხედვით, აუდიტორი თავისი მოსაზრების გამოსახატავად იყენებს შემდეგ ტერმინებს: ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ან „სამართლიანად ასახავს ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით“.¹ ეს ფრასები ექვივალენტური ტერმინებია და ასს ფორმულირებას ეყვება სხვის აუდიტორულ დასკვნაში. აქ ყურადღებას იმსახურებს ის, რომ აუდიტორები არ ადასტურებენ ფინანსურ ანგარიშგებას ანუ არ იძლევიან ან-

¹ ქართული სიტყვა „სამართლიანობა“ ინგლისური სიტყვის „Fair“ შესატყვისია და ინგლისურ ენაში სხვადასხვა მნიშვნელობით გამოიყენება: ერთ მხრზე, ნიშნავს ნათელს, გასაგებს და პარტიკულ, მეორე მხრზე, სამართლიანს, ხარწმუნოს და მიუკერძოებულს. ბუღალტრული/აუდიტორული აღრიცხვის კონტექსტში ამ სიტყვის ყველა მნიშვნელობა შეიძლება მისაღებ იყოს.

გარიშების სიზუსტის გარანტიას, ისინი დასკვნაში აცხადებენ, რომ მათი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ფინანსურ მდგომარეობას.

ტერმინის „უტყუარი და სამართლიანის“ განმარტება, მიუხედავად იმისა, რომ იგი ასის-ში ხშირად გამოიყენება, არ არის არც ასის-ს მოცემულ „გლოსარში“ და არც თვით ასის-ის ტექსტში. ამ ტერმინის განმარტების მცდელობა აუდიტის შესახებ გამოცემულ ლიტერატურაში სხვადასხვა სახით არის წარმოდგენილი, ხოლო რაც შეეხება მის ზუსტ განსაზღვრას, არ არის დაფიქსირებული და ყოველივე ასეთი ცდა წარმატებით არ მოაწოდება, უფრო მეტიც, სოციურთი მკვლევარი და პრაქტიკოსი იმ დასკვნაზე შეიძლება, რომ ტერმინის „უტყუარის“ და სამართლიანის“ ზუსტი განმარტება შეუძლებელია.

ტერმინის „უტყუარი და სამართლიანის“ შესახებ ACCA სახელმძღვანელოში „აუდიტი და შიდა მიმოხილვა“ – ამ ცნების განმარტების თვალსაზრისით მოცემულია სოციურთი მოსაზრების ციტატები:

– „უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი გულისხმობს ელემენტების სათანადო კლასიფიცირებას და დაგჯუფებას . . . (და) საყოველთაოდ მიღებული პრინციპების თანმიმდევრულად გამოყენებას;

– იმისათვის, რათა აუდიტორმა შექლოს იმის განცხადება, რომ ფინანსური ანგარიშგება უტყუარი და სამართლიანია, ის უნდა:

ა) შეესაბამებოდეს იმ სამიურნეო თაქსტებს და ა.შ. რომლებსაც აღწერს;

ბ) იყოს ობიექტური, მიუყრდნობელი და ეფუძნებოდეს ისეთ ობიექტურ და შემოწმებას დაქვემდებარებულ მტკიცებულებებს, რომელიც გამოდგება ფინანსური ანგარიშგების განსამტკიცებლად“.

„უტყუარი და სამართლიანი“ გადაიქცა პროფესიონალურ ტერმინად. სასოგადოდ, ეს ნიშნავს ანგარიშგების წარდგენას ბუღალტრული აღრიცხვის მიღებული პრინციპების შესაბამისად, „შეძლებისდაგვარად ზუსტი მონაცემებისა და დასაბუთებული შეფასებების საფუძველზე, მათი იმგვარი სისტემატიზაციის გზით, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის მიმდინარე პრაქტიკის ფარგლებში ეს ინფორმაცია იძლეოდეს ობიექტურ სურათს ყოველგვარი წინასწარ განზრახული მიკრობების, დამახინჯების, მაქინაციებისა თუ არსებითი მნიშვნელობის ფაქტების მიჩვენების გარეშე“.

იმის შესახებ, რომ აუდიტორი გულისხმობს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელ შემოწმებას და ამის შესახებ აზრს გამოხატავს და არ დასაბუთებს აუდიტის საგანს, ასევე არ იძლევა 100%-ან გარანტიას აუდიტის შედეგებზე და იგი მოკლებულია საშუალებას, მიაღწიოს აბსოლუტურ სიზუსტეს, რ. მონტგომერი შემდეგი სახით ასაბუთებს:

„ვერც ერთი აუდიტი ვერ მოგცემს გარანტიას, რომ ფინანსური ანგარიში არსებით შეცდომებს არ შეიცავს. შეცდომები შესაძლოა სააღრიცხვო მონაცემთა არასწორი გადამუშავებისას, აღრიცხვის პრინციპთა არასწორად შერჩევის და გამოყენების შედეგად გახდეს. შეცდომები შეიძლება ვერ აღმოვანიოთ სასოგადოდ მიღებულ აუდიტორულ სტანდარტებთან შესაბამისობაში ჩატარებული აუდიტის დროსაც. ამის გამო ქონების კომისია აღნიშნავდა: „აუდიტორის მიერ დამოწმებული ფინანსური ანგარიში არ შეიძლება აბსოლუტურად ზუსტი იყოს მასში ჩადებული აღრიცხვის კონცეფციის ბუნდოვანების გამო. აღრიცხვის შედეგი – ფინანსური ანგარიში – არ შეიძლება უფრო ზუსტი და საიმედო იყოს, ვიდრე ამას საფუძველში არსებული საბუღალტრო გამოთვლის მეთოდები მოითხოვენ, მაგალითად, ვერაინი, მათ შორის, ვერც ბუღალტერი განჭვრეტს გაურკვეველი მომავალი მოვლენების შედეგს, სადაც ანგარიშგება უშუალოდ მომავალ მოვლენებს შეეხება, იგი არაზუსტი იქნება“.¹

ზემოთ მოყვანილი არგუმენტების გათვალისწინებით, აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებზე გამოხატავს თავის აზრს (დასკვნას) ყველა მნიშვნელოვან ასპექტში, ხოლო მომხმარებელმა არ უნდა მიიღოს აღნიშნული აზრი, როგორც დასტური, რომ აუდიტის შედეგად აუდიტირებულ ორგანიზაციაში გამოვლენილია ყველა სახის დარღვევა-დამახინჯებანი, რადგან „აუდიტზე გარიგებაში აუდიტორი უზრუნველყოფს გარანტიის (რწმუნების) მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს იმის შესახებ, რომ აუდიტს დაქვემდებარებული ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობას“.

¹ რ. მონტგომერი „მონტგომერი აუდიტი“ გვ. 24

ეს კი ძირითადად, გამოწვეულია იმის გამო, რომ „აუდიტი ტესტური ხასიათისაა და სხვა თანმდევი შესწავლების, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვისა თუ შიდა კონტროლის ნებისმიერი სისტემის თანდაყოლილი შესწავლების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ აღმოუჩენელი დარჩება არსებითი უსუსტობის გარკვეული ნაწილი“ (ასს ტ. I გვ. 148).

მიუხედავად აუდიტორული დასკვნისადმი ასეთი მიდგომისა, ასს-ში გათვალისწინებულია მთელი რიგი პროცედურებისა, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის შედეგების „ტყუარობას“, „სამართლიანობას“, საკმარის რწმუნებას, ეს პროცედურები უზრუნველყოფენ აუდიტორებულ ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებში არსებული დამახინჯებების, არსებითი გაუღენის მქონე დარღვევების აღმოჩენას, რომლებიც პირდაპირი ან არსებითი უკანონო ქმედებების შედეგია. გარდა ამ პროცედურებისა, აუდიტორული დასკვნის შედგენისას აუდიტორმა უნდა გაიკნობიეროს ზოგიერთი ისეთი მოვლენა, რომელსაც გაუღენის მოხდენა შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან ფინანსური ანგარიშგების შედეგებზე, ყოველივე ეს აუდიტორს აკისრებს პასუხისმგებლობას, რომ გაცნობიერებული აქონდეს პოტენციურ არსებით დარღვევათა ტიპები და მათი დამახასიათებელი ნიშნები, რომლებიც დაკავშირებული იქნება აუდიტის ჩასატარებელ სფეროსთან. ეს დაეხმარება აუდიტის სწორად დაგეგმვაში, რათა შექმნას საკმარისი რწმუნება – არსებული დარღვევები აღმოჩენილი იქნება. ასე, მაგალითად:

- აუდიტორებულ ორგანიზაციაში შეიძლება ადგილი აქონდეს ირიბ არაპირდაპირ უკანონო ქმედებებს, თუ აუდიტორი მიიღებს ინფორმაციას, რომელიც დაადასტურებს უკანონო ქმედებების არსებობის შესაძლებლობას, რასაც შეეძლო არსებითი, თუმცა არაპირდაპირი გაუღენა აქონოდა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან ფინანსური აუდიტის შედეგებზე. აუდიტორი ვალდებულია მიმართოს ისეთ აუდიტორულ პროცედურებს, რომელიც კონკრეტულად განსაზღვრავს ნამდვილად აქონდა თუ არა ადგილი უკანონო ქმედებებს.

- აუდიტორმა აუდიტი ისე უნდა ააგოს, რომ უზრუნველყოს საკმარისი რწმუნება, რათა მონაცემებში აღმოჩენილი იქნეს ის არსებითი დამახინჯებანი, რომელიც გამოწვეულია ფინანსური ანგარიშგების ჯამების განსაზღვრაზე ან ფინანსური აუდიტის შედეგებზე პირდაპირი და არსებითი ეფექტის მქონე კონტრაქტების ან სუბსიდიებზე შეთანხმებების პირობების დაუცველობით. ამ შემთხვევაშიც აუდიტორმა უნდა მიმართოს ისეთ აუდიტორულ პროცედურებს, რომლებიც კონკრეტულად განსაზღვრავენ – ნამდვილად აქონდა თუ არა ადგილი მსგავს პირობებთან შეუსაბამობას.

- აუდიტორმა უნდა გააცნობიეროს, რომ ნორმატიულ აქტებს შეუძლიათ გაუღენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან ფინანსური აუდიტის შედეგებზე, რაც აუდიტორის მხრიდან განიხილება, როგორც ფინანსური ანგარიშგების მონაცემთა გამოყენებაზე ან ფინანსური აუდიტის შედეგებზე პირდაპირი და არსებითი ეფექტის მქონე. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გაარკვიოს თუ რომელ ნორმატიულ აქტს შეუძლია პირდაპირი და არსებითი გაუღენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან ფინანსური აუდიტის შედეგებზე; ასევე უნდა დაადგინოს ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობა ტესტების აგებისას და ამ ტესტების შედეგების შეფასების სისწორად.

- საკმარისი რწმუნის მისაღებად აუდიტორმა ისე უნდა წარმართოს აუდიტი, რომ ზუსტად დაადგინოს შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ან ფინანსური აუდიტისათვის მნიშვნელოვანი სხვა ფინანსური ინფორმაცია არსებით დამახინჯებებს ან განპირობებულია თუ არა იმ ნორმატიული აქტების დარღვევით, რომლებიც უშუალოდ და არსებითად ზემოქმედებენ ფინანსური ანგარიშგების შედეგების გამოყენებაზე ან ფინანსური აუდიტის შედეგებზე. ამ მოთხოვნების შესასრულებლად აუდიტორი უნდა ჩაწედს შიდა კონტროლის სისტემას, დაკავშირებულს ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან სხვა ფინანსური აუდიტისათვის მნიშვნელოვან ფინანსურ ინფორმაციაში არსებულ მტკიცებებს, რასაც აღნიშნული ნორმატიული აქტები ახდენენ გაუღენას;

- აუდიტორი ფიზიკლად უნდა იყოს სიტუაციების ან საქმის წარმოების მიმართ, რომელთაც შეიძლება მიანიშნონ უკანონო ქმედებებზე. როცა აუდიტორი იღებს ინფორმაციას (ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად ან სხვა საშუალებებით), რაც მიუთითებს, რომ უკანონო ქმედებები სავარაუდოა, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს – შეუძლიათ თუ არა ამ მოსალოდნელ უკანონო ქმედებებს არსებითი გაუღენა მოახდინოს აუდიტის შედეგებზე. თუ აღმოჩნდა, რომ აღნიშნულ ქმედებებს ძალუთ ისეთი ქმედებების

განხორციელება, აუდიტორმა საჭიროებისამებრ, უნდა დასახოს კონკრეტული დონისიძიებები და განახორციელოს დამატებითი პროცედურები, რათა გაარკვიოს – აქონდა (ან მოსალოდნელია აქონდეს) თუ არა ადგილი უკანონო ქმედებებს და თუ მომხდარია აღნიშნული ქმედებები, განსაზღვროს მათი ეფექტი აუდიტის შედეგებზე; საკითხისადმი ასეთი მიდგომა შეიძლება გახდეს საფუძველი დასტურად უკანონოა თუ არა ეს ქმედებები. ამით აუდიტორს საშუალება ეძლევა შეიცნოს თაღლითობის შესაძლებლობა (როგორც უკანონო ქმედებისა, დაკავშირებული რაღაც ღირებულების მიდებასთან ფაქტების წინასწარ განსრაზხელი დამაინჯებელი) დაკავშირებული აუდიტორულ ორგანიზაციასთან. თუ აუდიტორს დაიცავს ასს გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, იგი შესძლებს თაღლითობის შესაძლებლობის ნიშნების გამოცნობასა და გამოაშკარავებას.

ამგვარად, აუდიტორის ძირითადი მიზანია ისეთი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება, რაც აუდიტორის მოსიცილიან აუცილებელია მისი პროფესიული მოსაზრების ფორმირებისათვის. აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის განხორციელებისას, გარდა ასს „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურული საფუძვლები“, „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და სოციალური პრინციპები“ და „აუდიტის დასაქვანი ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ უნდა გამოიყენოს ასს სტანდარტები, რომლებიც შემდეგ თავებშია მოცემული: „ასსუიხისმგებლობა“, „დაგვეგვა“, „შიდა კონტროლი“, „აუდიტორული მტკიცებულებები“, „სხეების მიერ შესრულებული სამუშაოს მომუშაობა“, „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება“ და „სხეციალური სფეროები“. აუდიტორმა სამუშაოს პროცესში უნდა გაითვალისწინოს, რომ ასს ადგენს მოთხოვნილ დონეს, რომელთა შესრულება საშუალებდებოდა ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტორი ფორმირებისათვის, ამასთან ერთად, სტანდარტები არაკეთილად შემთხვევაში არ სულდევრ აუდიტორებს დასახული ამოცანების შესრულების პროფესიულ მიდგომაში. აუდიტის მომხმარებელი შესრულებული სამუშაოს ხარისხს სტანდარტის მოთხოვნების თვალსაზრისით კი არ აფასებს, არამედ შესრულებული სამუშაოს კონკრეტული ვარგისიანობით, რაც დასაბუთებული უნდა იქნეს კომპეტენტური, შესაბამისი და საკმარისი მტკიცებულებებით. ამასთანავე, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტორული სამუშაოს სარგებელი მდგომარეობს არა არსებული პრობლემების აუდიტორულ არგუმენტებად წარმოდგენასა და გაკეთებულ რეკომენდაციებში, არამედ პრობლემათა ეფექტურად გამოსწორებაში. ამიტომ მან უნდა მიიწვიოს, რომ არგუმენტებისა და რეკომენდაციების საფუძველზე აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ შეიმუშაოს მისი რეალიზაციის წინადადებები.

აუდიტორი მას შემდეგ, რაც დაამთავრებს აუდიტის ჩატარების ძირითად პროცედურებს, გაანალიზებს სამუშაო დოკუმენტებს, ამზადებს აუდიტორულ დასკვნას, რომელიც წარმოადგენს აუდიტის შემოწმების ბოლო ეტაპს და იგი თავისი დატვირთვით და მნიშვნელობით აუდიტის მთელი პროცესის უმთავრეს ნაწილს წარმოადგენს. საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მიხედვით, აუდიტორული დასკვნა აუდიტორული შემოწმების შედეგია და წარმოადგენს დოკუმენტს, რომელსაც იურიდიული მნიშვნელობა აქვს ყველა იურიდიული და ფიზიკური პირისათვის, სახელმწიფო ხელისუფლების, ადგილობრივი თვითმმართველობის და სასამართლო ორგანოებისათვის, ხოლო სახელმწიფო ორგანოების დაეალებით ჩატარებული აუდიტის შედეგად მიღებული აუდიტორული დასკვნა (ან აქტი) ექსპერტის დასკვნის ტოლფასია.

ასს მოთხოვნა, რომ აუდიტორული დასკვნის ფორმა და შინაარსი უნდა ეფუძნებოდეს ასს ერთიან მოთხოვნებს, რათა მკითხველს გაუადვილდეს მისი გაგება, სწორედ ამ მიზნის მისაღწევად ასს-ში მოცემულია როგორც უპირობო დასკვნის ტექსტი, ასევე მოდიფიცირებული ფრაზების ნიმუშები მოდიფიცირებული დასკვნებისათვის. ამრიგად „აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს ერთადერთ საკომუნიკაციო არსს აუდიტორსა და იმ სამუშაოზე რეკომენდაციის აქტიონერებს შორის, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა. აუდიტორული დასკვნა თავისი არსით წარმოადგენს ხიდს, რომლის მეშვეობით აუდიტორი, რომელიც ფლობს დიდი მოცულობის ინფორმაციას, აქტიონერებს ძალიან შეკუმშული ფორმით გადასცემს ამ ინფორმაციას“!

აუდიტორული დასკვნის ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს აუდიტორულ დასკვნაში თითოეულ ფრაზას, ტერმინს, სიტყვას, რადგან

¹ აუდიტი და შიდა მითხილება გვ. 24

მათი მნიშვნელობა ამ დასკვნების შედეგად მიღებული მონაცემების განსჯის პროცესში უფრო საგულისხმო მნიშვნელობას მოიცავს და მარტო ჩამოყალიბებული აზრით არ განისაზღვრება, ამ ტექსტებში უფრო მნიშვნელოვანი ქვეტექსტებია, ვიდრე ერთი შეხედვით ჩანს.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე თუ როგორი ფორმითა და შინაარსით უნდა აიგოს აუდიტორული დასკვნა ფართოდ არის განხილული ასს № 700 „აუდიტორული დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“, სადაც მოცემულია პრინციპები და წესები, როგორც წესი გამოიყენება არამარტო ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის შედგენისას, არამედ სხვა სახის ფინანსური ინფორმაციის დასკვნის გასაგებადაც.

აუდიტორი განიხილავს და შეაფასებს, რომ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით გამოტანილ დასკვნებს, რომელიც საფუძვლად დაედება აუდიტორული ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე თავის საბოლოო აზრს, განსაზღვრავს თუ რა სახის აუდიტორული დასკვნის გაცემა შეიძლება. ასს-ის მიხედვით, აუდიტორმა აუდიტის შედეგებზე გასცეს უპირობო (დადებითი) დასკვნა ან იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს საკითხები, რომლებიც გაელენას ახდენენ აუდიტის საბოლოო მოსაზრებაზე (დასკვნაზე), აუდიტორი განიხილავს აუდიტის შედეგებზე მოდიფიცირებული დასკვნის გაცემის მისაწესწონილობას. ასს თუ დადგინდება საკითხები, რომლებიც გაელენას ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებაზე, უნდა გაიცეს შემდეგი სახის აუდიტორული დასკვნები:

- ა) პირობითი დასკვნა;
- ბ) უარი დასკვნის გაცემაზე;
- გ) უარყოფითი დასკვნა.

ასს-ში გათვალისწინებულია ისეთი სიტუაცია, როდესაც მოდიფიცირებული დასკვნა გაციემა იმ შემთხვევაში, როცა საკითხები გაელენას არ ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებაზე (დასკვნაზე), თუმცა ეს საკითხები აუდიტორმა დეტალურად უნდა აღწეროს და შეიტანოს დამატებითი დასკვნის აბზაცის შემდეგ. ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ აუდიტორის დასკვნა არ არის პირობითი.

მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნების განმარტებების საფუძვლები მოკლე ტექსტში შეიძლება გადმოცემულ იქნეს შემდეგი სახით:

ა) თუ დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების ნაკლოვანებები, აუდიტორის აზრით, ბასს-დან გადახვევაა და ეს საკითხი არ არის არსებითი ფინანსური ანგარიშგებისათვის, აუდიტორს შეუძლია გასცეს უპირობო დასკვნა;

ბ) თუ პრობლემა არსებითი ხასიათისაა, მაგრამ არც იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ მთლიანობაში მცდარად წარმოადგინოს ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორმა უნდა გასცეს პირობითი დასკვნა და დასკვნაში გამოიყენოს პირობითი გამომხატველი გამოთქმა (ტერმინი) „გახდა“;

გ) თუ პრობლემა ძალიან არსებითია ანუ საკმარისია იმისათვის, რომ დაჩრდილოს ფინანსური ანგარიშგება უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისით, აუდიტორი ადგენს უარყოფით დასკვნას;

დ) იმ დროს, როდესაც მოსალოდნელია აუდიტის მასშტაბების შესწავლა, რომლის გაკლენა იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს არ შესწევს უნარი, არ აქვს საშუალება მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და არ შეუძლია ამის გამო აზრის გამოთქმა, აუდიტორი უარს აცხადებს აზრის გამოთქმაზე.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნები თავის ხასიათით და შინაარსით არსებითად განსხვავდება ერთმანეთისაგან და საჭიროებს თითოეულის შედგენის პრინციპები იქნეს განხილული დეტალურად.

უპირობო დასკვნა. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარება ასს შესაბამისად და აუდიტის დაკმაყოფილება აუდიტის შედეგებით, ქმნის დასაბუთებულ საფუძველს უპირობო დასკვნის გასაცემაზე ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის და სამართლიანობის შესახებ ან ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანობის შესახებ ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. უპირობო დასკვნა იმაზეც მიუთითებს, რომ ნებისმიერი ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებში, ან მათი გამოყენების მეთოდებში, აგრეთვე ამ ცვლილებებით გამოწვეული შედეგები სათანადოდ არის განსაზღვრული და ასწილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ანუ უპირობო აუდიტორული დასკვნა იმ

შემთხვევაში გაიცემა, როდესაც აუდიტორულ ორგანიზაციაში ჩატარებული აუდიტი დააკმაყოფილებს შემდეგ პირობებს:

- ფინანსური ანგარიშგება თანდართულ შენიშვნებთან ერთად წარდგენილია იმ პრინციპების დაცვით, რაც ბასისის მოთხოვნებით არის განსაზღვრული და მის პრინციპებს შესაბამება;

- აუდიტი ჩატარებულია ასს შესაბამისად, მ.შ. არ ქონდა ადგილი აუდიტის მასშტაბების შესწავლის ფაქტებს, რომელსაც შეეძლო აუდიტორისათვის ხელი შეეშალა თავისი მოსაზრებების განსამტკიცებლად აუცილებელი მტკიცებულებების შეფასებაში.

ანუ უპირობო (დადებითი) დასკვნა მაშინ გაიცემა, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში არ გვხვდება ბასს-დან არსებითი გადახვევის ფაქტები; ადგილი არ აქვს აუდიტის მასშტაბების მნიშვნელოვან შესწავლას, რაც ხელს უშლის აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას და რაიმე საკითხის განმარტების აუცილებლობა არ არსებობს, ე.ი. იგი არის სტანდარტული აუდიტორული დასკვნა, რომელშიც გამოხატულია უპირობო მოსაზრება და არ საჭიროებს „მნიშვნელოვან გარემოებათა აბსაციის“ დამატებას. დადებითი ანუ უპირობო დასკვნის შესაღწევად აუდიტორმა საკმარისი და შესაბამისი მტკიცებულებები, ძირითადად უნდა მოიპოვოს ანალიზური პროცედურების მეშვეობით, ხოლო რაც შეეხება იმ პროცედურებს, რომლებიც აუცილებელია სრულყოფილი ფინანსური ანგარიშგების შესამოწმებლად, აუდიტორმა თვითონ უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარებისას, რომელი ასს გამოყენოს, როგორ მიუხადავოს ფინანსურ დებულებას და სხვა.

აუდიტის პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორი გასცემს უპირობო დასკვნას, თუმცა სიტუაცია მოითხოვს დასკვნის სტანდარტული ტექსტიდან გადახვევას რაიმე საკითხის წარმოჩენის მიზნით ანუ ამ შემთხვევაში აუდიტორულ დასკვნას ემატება მნიშვნელოვან გარემოებათა აბსაციის ამსახველი ტექსტი. ეს, ძირითადად მაშინ ხდება, თუ დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების ნაკლოვანება, აუდიტორის აზრით, ბასს-დან გადახვევაა და ეს საკითხი არ არის არსებითი ფინანსური ანგარიშგებისათვის. ასეთი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის შემცველი აბსაციის დამატება გაეფიქნა არ ახდენს აუდიტორის საბოლოო მიზნებსა და დასკვნაზე არ აბსაცი, რომელიც თავსდება დასკვნითი აბსაციის შემდეგ, იმაზე მიუთითებს, რომ აუდიტორის დასკვნა არ არის პირობითი.

ნებისმიერი ტიპის აუდიტორული დასკვნა, რომელიც არ წარმოადგენს სტანდარტულ უპირობო დასკვნას, მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნაა. ასეთ სიტუაციებს განეკუთვნება ის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორი ეერ ატარებს გარკვეულ აუცილებელ პროცედურებს დამკვეთის მიზნით ან ისეთი ფაქტორების გამო, რომელსაც ეერ აკონტროლებს დამკვეთი ან აუდიტორი, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია უზუსტობა (ან გამოტოვებულია ინფორმაცია) და დამკვეთი უარს ამბობს მათ შეცვლაზე, ან ბუღალტრული ჩანაწერები იმდენად არასრულყოფილია და შიდა კონტროლის სისტემის იმდენი ნაკლოვანებები გააჩნია, რომ შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების დამაკმაყოფილებელი შემოწმება, ანუ ასეთი ტიპის დასკვნების აუცილებლობა მაშინ წარმოიშობა, როდესაც აუდიტორის არ შეუძლია უპირობო დასკვნის შედგენა. თითოეული ასეთი დასკვნა თავისი სტრუქტურით (შემაჯამებელ ნაწილში) არსებითად განსხვავდება, რადგან დასკვნაში დანამატის სახით შეტანილია ისეთი აბსაცი, რომელიც ყურადღებას ამახვილებს რაიმე პრობლემაზე, რაც გარკვეულ გარემოებაში არსებით ხასიათს იძენს, იგი თავსდება დასკვნის დასასრულს, რითაც დასტურდება აუდიტორული დასკვნის სახეობა და დასაბუთება.

მოდიფიცირებული დასკვნის გაცემა საჭიროებს მისი გამოწვევი მიზეზების მკაცრ არგუმენტაციას, რადგან ხშირ შემთხვევაში ეს იწვევს დამკვეთის რეპუტაციის შელახვას, მისი ეკონომიკური პირობების გაუარესებას, ამიტომ არის, რომ ასეთი დასკვნები პრაქტიკაში იშვიათად გვხვდება. აქედან გამომდინარე, აუცილებლობას წარმოადგენს, როდესაც სათანადო პროცედურების ჩატარების საფუძველზე აუდიტორი დაადგენს, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებით მიმართებაში არ არის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით და ამის გამო, არ არის გამორიცხული, რომ იგი შეიცავდეს ზოგიერთ უზუსტობას, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს დამატებითი ან უფრო გააფართოებული შემოწმება და ამით შეძლოს დადასტურება, რომ საჭიროა არა დადებითი (უპირობო) აუდიტორული დასკვნის გაცემა, არამედ იგი მოდიფიცირებული დასკვნის გასაცემ ელემენტებს შეიცავს. გასათვალისწინებელია, რომ მოდიფიცირებული

აუღიტირული დასკენის მომსადაგება მოითხოვს საკმაოდ მაღალკვალიფიციურ დასაბუთებას, ამიტომ აუღიტირი საჭიროა დარწმუნდეს, რომ მისი კვალიფიკაცია, აუღიტის მოცულობა, წარმოქმნილი სპეციფიკური გარემოებანი, საწარმოს სპეციფიკა, ნებისმიერი სხვა მებრად თუ ნაკლებად მნიშვნელოვანი ფაქტორები არ შესწლუდავენ მას, რის შემდეგ უფლება უნდა მისცეს თავს ჩაატაროს მოცემული საწარმოს აუღიტი, გასცეს მის შედეგებს ნებისმიერი აუღიტორული დასკენა, წინააღმდეგ შემოხვევაში მან უარი უნდა განაცხადოს აუღიტის ჩატარებაზე.

ასს „გლოსარი“ მოდოფიცირებულ დასკენას შემდეგ განმარტებას აძლევს: „აუღიტორულ დასკენას მოდოფიცირებულს უწოდებენ თუ მას დამატებული აქვს მნიშვნელოვან გარემოებათა (მოვლენის) აღმნიშვნელი აბზაცი ან თუ აუღიტორის დასკენა არ არის უპირობო დასკენა“ (გვ. 108). თუმცა იქვეა აღნიშნული, რომ „აუღიტორის დასკენის მოდოფიცირება მნიშვნელოვან გარემოებათა (მოვლენათა) აღმნიშვნელი აბზაციის დამატება შეაძლებელია მაშინაც, თუ ეს ინფორმაცია არ ახდენს გაელენას ფინანსურ ანგარიშგებასე და ამის გამო იძლევა უპირობო დასკენა“.

მოდოფიცირებულ დასკენებს ემატება დამატებითი აბზაცი იმ მიზნით, რომ ხაზი გაესვას რომელიმე კონკრეტულ მოვლენას ან საკითხს, რაც ფინანსურ ანგარიშგებასე ახდენს გაელენას, შეტანილია ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებაში და უფრო დეტალურად არის აღწერილი. ასეთივე შესწლულებების გამომხატველი ტექნიკური გამოთქმაა „გარდა“. ტერმინი „გარდა“ გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც ადგილი აქვს აუღიტის მასშტაბების შესწლუფას, რაც არსებითი ხასიათისაა, რის გამოც აუღიტორი ვერ აფიქსირებს, რომ აუღიტი ჩატარდა ასი-ის შესაბამისად, ამის გამო იგი იძულებულია აუღიტის მასშტაბის აღმწერ აბზაცს დაუმართოს „გარდა“. ასევე, აუღიტის მასშტაბის არსებითი შესწლუდვის პირობებში აუღიტორი ვერ მოიპოვებს საკმარისად შესაფერის აუღიტორულ მტკიცებულებებს ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთ ნაწილზე დასკენის გამოსატანად და მას ამ შემთხვევაშიც დასკენით აბზაცში შეაქვს ტერმინი „გარდა“. აუღიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ისიც, რომ გარდა ამისა, მას დასკენაში შეუძლია გამოიყენოს მნიშვნელოვან გარემოებათა (მოვლენათა) აღმნიშვნელი აბზაცი იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც გაელენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებასე. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“ წინა პლანზე წამოიყვებს საკითხს, რომელიც გაელენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებასე და მკითხველის ყურადღებას მიმართავს შენიშვნაზე, სადაც უფრო დეტალურად არის ახსნილი მოცემული მოხეცია.

ასს ავალდებულებს აუღიტორს არავითარ შემთხვევაში არ გასცეს უპირობო დადებითი დასკენა, თუკი იარსებებს ან შეიძლება გახდეს არსებითი ფინანსური ანგარიშგებისათვის შემდეგ შემთხვევებში: თუ ადგილი აქვს აუღიტორის სამუშაო მასშტაბების შესწლუფას, რასაც შეიძლება მოჰყვეს პირობითი დასკენის შედეგა ან უარი დასკენის გაცემაზე და თუ ადგილი აქვს ხელმძღვანელობასთან რაიმე უთანხმოებას არტეული ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის მმართველობაზე, მათი გამოყენების მეთოდზე, აგრეთვე უთანხმოებას ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებების ადეკვატურობასთან დაკავშირებით, რასაც შეიძლება მოჰყვეს პირობითი ან უარყოფითი დასკენის გაცემა. „აუღიტი და შიდა მიმოხილვა“ (გვ. 376) უპირობო დასკენის გაცემაზე უარის თქმის მიზეზებად ასახელებს ორი ტიპის შესწლუდებს, რომლის განსხვავება დასკენამ უნდა ასახოს:

— ერთი, რომელიც ხელმძღვანელობის მიზეზით არის გამოწვეული. ამის მაგალითია ისეთი სიტუაციები, როდესაც აუღიტორს არ აქვს სრულყოფილ ბუღალტრულ ჩანაწერებს, ან როდესაც დირექტორები უარს უცხადებენ დებიტორული დავალიანების და დასტურების პროცედურების ჩატარებაზე ან ხელს არ აწერენ ხელმძღვანელობის ოფიციალურ წერილს;

— მეორე, შესწლუდები, რომლებიც სცილდება აუღიტორისა და დირექტორების კონტროლის ფარგლებს და წარმოიშობა გარკვეული ვითარების გამო — მაგალითად, როდესაც სამუშაოს გარიგება ისეა შედეგენილი, რომ აუღიტორს არ შეუძლია სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის პროცესზე დასწრება და არც სხვა ალტერნატიული მტკიცებულებების ხელმისაწვდომი მათ არსებობაზე“.

ყოველივე ზემოთ მოყვანილი მოხეციების გათვალისწინებით, აუღიტორი ვალდებულია სათანადო ანალიზის შედეგად განსაზღვროს აუღიტორული დასკენის სახეობა და დასათურება, შემდეგი სამი სახეობის გათვალისწინებით:

პირობითი დასკვნა, რომელსაც ხშირად დადებით დასკვნას შვინშენებით უწოდებენ, ისევე როგორც დადებითი (უპირობო) დასკვნა მაშინ გაიცემა, როდესაც აუდიტორი დარწმუნდება სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობასა და მის შესაბამისობაში ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებთან, კანონმდებლობასთან და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებთან მიმართებაში, თუმცა ამავე დროს, გარკვეულწილად, გეხედება ბასს-დან გადახვევის ფაქტები, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების ნაკლოვანებებთან რაიმე განუსაზღვრელი არსებობა ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი ნაწილის საპირთლიან წარდგენასთან მიმართებით ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ საჭირო იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის განცხადება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსასრებლის გამორთქმას. ამრიგად, პირობითი დასკვნა დგება შვინშენებით, რასაც უნდა მოსყვეს შვინშენების გაომწვევი ინფორმაციის სრული განმარტება და იგი უნდა აისახოს აუდიტორული დასკვნის ტიპური ფორმის ანალიზური აბზაცის შემდეგ. პირობითი დასკვნაც დადებით დასკვნაა, სადაც აუდიტორი ამტკიცებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების სოკობით ნაკლოვანების ან აუდიტის მასშტაბების უწინშენელოვანესი შეზღუდვების „გარდა“, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და საპირთლიანად ასახავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას, მისი საქმიანობის შედეგებს და ფულადი სასრების მოძრაობას ბასს-ის შესაბამისად. ას-ში პირობითი დასკვნა შემდეგი სახითაა განმარტებული: „პირობითი დასკვნა იწერება მაშინ, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ უპირობო დასკვნის გაცემა არ შეიძლება, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების ან აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვის გაელუნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ საჭირო იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა ან უარის განცხადება დასკვნის გაცემაზე“.

უარყოფითი დასკვნა უპირობო დასკვნის საპირსპიროა, რადგან აუდიტორის შვინშენები ფინანსური ანგარიშგების საპირთლიან წარდგენასთან მიმართებით იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ პირობითი დასკვნით ადეკვატურად ვერ აისხნება მცდარად ან არასრულფასოვნად წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი. ამ შემთხვევაში, აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მოთხოვნილი ინფორმაცია დამახინჯებულია და ყველა არსებითი ასსექტში ობიექტურად ვერ ასახავს აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშო თარიღისათვის იმ ნორმატიული აქტებიდან და ბასს-დან გამომდინარე, რომლებიც არეგულირებენ ქვეყანაში აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, ყოველივე ამან კი შესაბამის, შეცდომაში შეიყვანოს ინფორმაციის მომხმარებელი, ყოველივე ეს კი საფუძველს იძლევა არ მისცეს პირობითი (შვინშენიანი) აუდიტორული დასკვნა. დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს აღწერილი ყველა მნიშვნელოვანი მიზეზი და შექმნილია დაგეგმვა ამ მიზეზების ზემოქმედების რაოდენობრივი შეფასება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვეულებრივ, ეს ინფორმაცია თავსდება დასკვნითი აბზაცის წინ, მაგალითად, „შემოწმების პროცესში დადგინდა, რომ [აქ უნდა იყოს ჩამოთვლილი ის არსებითი გარემოებები, რაშიც განაპირობა უარყოფითი დასკვნის შედგენა, რაც მოქმედი კანონმდებლობის ან ბასს-ის წესების დარღვევას წარმოადგენს].“

უარი დასკვნის გაცემაზე იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორმა ვერ შესლო შექმნა საკუთარი პროფესიული უარი ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ეთანადან აუდიტორული პროცესების შეზღუდვების მასშტაბები იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანი იყო, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო დასკვნისათვის მოეპოვებინა საჭირო და ადეკვატური მტკიცებულებანი, რომლის მიხედვითაც გამოხატებდა თავის აზრს აუდიტორული დასკვნის რომელიმე ფორმით, ან დამკვეთსა და აუდიტორს შორის აღმოცენდა ისეთი ურთიერთობა, რომელმაც აუდიტორს არ მისცა საშუალება ფინანსური ანგარიშგების თაობაზე დამოუკიდებელი დასკვნა შეედგინა. როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე, მან ნათლად და ლაკონურად უნდა აღწეროს ყველა მნიშვნელოვანი მიზეზი, თუ რატომ არ შეუძლია გამოხატოს მოსაზრება ობიექტული საწარმოს ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ და დასძენს, რომ „ყოველივე ამის გამო, ჩვენ არ გვაქვს საფუძველი და არ შეგვიძლია შევადგინოთ ობიექტური აუდიტორული დასკვნა წარმოდგენილი ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ“.

პრაქტიკაში მოდიფიცირებული დასკვნების შედგენას აპირობებს აუდიტის პროცესის დროს გამოვლენილი სხვადასხვა სახის არსებითი შეზღუდვები. აღნიშნული შეზღუდვები

აპრობებენ სტანდარტული უპირობო (დადებით) დასკვნებიდან გადახვევას. ასეთი სახის სოკიერთი შესლუდევა:

1. აუდიტორული შემოწმების მასშტაბების შესლუდევა შესაძლოა გამოწვეული იყოს თვითონ დამკვეთის მიზნით (მაგალითად, თუ შემოწმების ვადები ისეა განსაზღვრული, რომ აუდიტორი ვერ ასწრებს ყველა საჭირო პროცედურის ჩატარებას). თუ აუდიტორი თავიდანვე დარწმუნებულია, რომ საჭირო გახდება აუდიტორულ დასკვნასე უარი ითქვას აუდიტის შესლუდეული ვადების გამო, იგი არ უნდა დაეთანხმოს ამგვარი შემოწმების ჩატარებას, თუ ამას არ მოითხოვენ სათანადო საკანონმდებლო, ან სამართალდამცავი ორგანოები, მაგარამ თუ აუდიტორს მიანჩნია, რომ შემოწმების ვადების შესლუდეამ შესაძლოა ხელშეუწყოს მისი პროფესიული მოვალეობები და პრესტიჟი, იგი არ უნდა დაეთანხმოს ამგვარ წინადადებას, თუნდაც აუდიტი ტარდებოდეს საკანონმდებლო და სამართალდამცავი ორგანოების დაკვეთით.

2. აუდიტის მასშტაბების შესლუდევა შესაძლოა გამოწვეული იყოს სხვა მიზეზებითაც:

ა) შემოწმების ჩატარების თარიღი არ იძლეოდეს იმის საშუალებას, რომ აუდიტორი დაესწროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციას;

ბ) იმ დროს, როდესაც დამკვეთის სააღრიცხვო ჩანაწერები არ შეესაბამება პირველად დოკუმენტაციას, ან აუდიტორს არ აქვს იმის საშუალება, რომ შეასრულოს აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები და მიიღოს დამატებითი მტკიცებები, რათა განამტკიცოს თავისი მოსაზრება ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ. ამ პირობებში აუდიტორი უნდა ეცადოს შეასრულოს სხვა პროცედურები საკმარისი და ადექვატური მტკიცებების მისაღებად, რომლებიც საფუძვლად დაედება აუდიტორულ დასკვნას.

აუდიტორული შემოწმების მასშტაბების ისეთი შესლუდევისას, როდესაც საჭირო ხდება შენიშვნებიანი დადებითი აუდიტორული დასკვნის შედგენა ან უარის თქმა დასკვნის შედგენაზე, აუდიტორულ ანგარიშში გადმოცემული უნდა იყოს მოცემული შესლუდეების ხასიათი და შესაძლო შესწორებები ბუღალტრულ (ფინანსურ) ანგარიშგებაში, რომლებიც ხელშეუწყოს იყოს შეტანილი, თუნდაც მოცემულ შესლუდეების ადგილი არ ჰქონდეს.

3. **დამკვეთის ხელშეუწყანელობისაგან აუდიტორის განსხვავებული მოსაზრება ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების შესახებ**

შესაძლოა, აუდიტორი არ ეთანხმებოდეს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის ისეთ საკითხებში, როგორცაა: სააღრიცხვო პოლიტიკა, გამოყენებული სააღრიცხვო შეფასების მეთოდები, ან ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების ახსნა-განმარტებითი მასალა. თუ აუდიტორსა და სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის აზრთა სხვადასხვაობას ზემოთ აღნიშნული საკითხების შესახებ არსებითი მნიშვნელობა აქვს ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგებისათვის, აუდიტორი ადგენს შენიშვნებიან დადებით დასკვნას, ან უარყოფით დასკვნას.

აუდიტორულ პრაქტიკაში ადგილი აქვს სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული დასკვნის შედგენას. ეს არის დასკვნა სპეციფიკური საფინანსო ინფორმაციის შესახებ, ე.ი. სპეციალური მიზნით მომზადებული ინფორმაცია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი №800.

„აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“ მოცემულია ძირითადი წესები და სპეციფიკა სტანდარტების მიხედვით აუდიტორული დასკვნის შედგენის შესახებ; ამასთან ერთად, კანონმდებლობით გათვალისწინებულია საბაზრო ეკონომიკის ცალკეულ სტრუქტურებსა და სფეროებში აუდიტის ჩატარება ამ ორგანიზაციების (საბანკო, სადაზღვევო, საბიჯო, ბიუჯეტგარეშე ფონდების, საინვესტიციო ინსტიტუტების, სააქციო საზოგადოებების, საიჯარო საწარმოს, მცირე საწარმოების და კოოპერატივების, აგრეთვე სხვა ეკონომიკური სუბიექტების) აუდიტის ჩატარებისას, ყოველი მათგანის მიმართ გამოყენებული უნდა იქნეს ის ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზა, რომელიც განსაზღვრავს ამ ეკონომიკური სუბიექტების საქმიანობის ნორმებსა და წესებს. აგრეთვე, ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებენ ჩამოთვლილი ორგანიზაციების აუდიტის სპეციფიკურ მომენტებს. ამ ნორმატიული დოკუმენტების გარდა, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს აუდიტორული სტანდარტებით დადგენილი ნორმებითა და მოთხოვნებით.

ნებისმიერი აუდიტორული დასკვნის გარდა, გარკვეულ ეითარებაში ხშირად დამატებით საჭირო ხდება ფინანსური კონტროლის თუ აღრიცხვაში არსებული ნაკლოვანებების შესახებ წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა აუდიტის დამკვეთი ხელმძღვანელობისათვის. მნიშვნელოვანი დარღვევების, უკანონო ქმედებებისა და სხვა შეუსაბამობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენისას, აუდიტორმა ყოველივე ეს იმ პერსპექტივით უნდა წარმოაჩინოს, რომ ინფორმაციის წამოთხველს შეექმნას საფუძველი განსჯისა — თუ რაღვენად ფართოდ არის გავრცელებული აღნიშნული ფაქტები და რას იწვევენ ისინი; წარმოდგენილი ფაქტები მთლიანად მდგომარეობის შახასიათებელია თუ შემთხვევითობით (შუბლივად) არის გამოწვეული. მნიშვნელოვანი დარღვევების, უკანონო ქმედებებისა და სხვა შეუსაბამო ფაქტების ფიქსირებისას, აუდიტორი უნდა დაეკრძლოს სტანდარტებს, კანონმდებლობის ნორმატიულ აქტებს. აუდიტორებს შეუძლიათ ნაკლებად დააფიქსირონ ის დარღვევები და უკანონო ქმედებანი, რომლებიც თავისთავად არ არიან არსებითი ხარისხისა და თუ ოდენობის თვალსაზრისით. ინფორმაციაში წარმოდგენილი ფაქტების სისრულის, სისწორისა და მიუკერძოებლობის უზრუნველსაყოფად ფაქტები, როგორც წესი, თანხმდება აუდიტორებულ სუბიექტთან. აუდიტორული სუბიექტის ხელმძღვანელობას უნდა მიეცეს საშუალება აუდიტორულ ინფორმაციას დაუროს თავისი შეხედულებები აუდიტორი დაკავშირებულ საკითხებზე, ამის საჭიროება განსაკუთრებით აქტუალურია, როცა აუდიტორი ანგარიშში წარმოადგენს თავის მოსაზრებებს ან რეკომენდაციებს.

აუდიტორული დასკვნის წარდგენა აუდიტორული დასკვნის შედგენა მთავრდება აუდიტორულ დასკვნაზე თარიღის ჩვენებით. აუდიტორი ვალდებულია დასკვნა საფინანსო ანგარიშგებაზე შეადგინოს ამ ანგარიშგების მომზადებისა და ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის წარდგენის შემდეგ, ამდენად, მან დასკვნა არ უნდა დაათარიღოს ის რიცხვით, როდესაც დასრულდა აუდიტორული დასკვნის დასრულება, მან დასკვნა არ უნდა დაათარიღოს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდება ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება, ჩატარდება მოცემული კონკრეტული გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს თარიღი. აუდიტორი უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც, არსებითად, დასრულდება ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება, ჩატარდება მოცემული კონკრეტული გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს თარიღი. აუდიტორი უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც, არსებითად, დასრულდება ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება, ჩატარდება მოცემული კონკრეტული გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს თარიღი. აუდიტორი უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც, არსებითად, დასრულდება ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება, ჩატარდება მოცემული კონკრეტული გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს თარიღი. აუდიტორი უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც, არსებითად, დასრულდება ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება, ჩატარდება მოცემული კონკრეტული გარემოსათვის აუცილებელი ყველა აუდიტორული პროცედურა და მოწონებული იქნება ეს თარიღი.

აუდიტორულ დასკვნაზე ხელმოწერას ახორციელებენ აუდიტორულ შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორი ან აუდიტორი ფირმის ხელმძღვანელი (ან ორივე ერთად, როგორც საჭიროება მოითხოვს), რაც შემდგომ დასტურდება ბეჭდის დასმით. აუდიტორულ დასკვნას თან ერთვის შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების ბეჭდით დამოწმებული ასლები.

აუდიტორმა უნდა მოახდინოს დასკვნების დასაბუთებისათვის საჭირო მნიშვნელოვანი მტკიცებულებების დოკუმენტურად დაფორმება, აგრეთვე ისეთი მტკიცებების დოკუმენტირება, რომლებიც აღსაბუთებენ აუდიტის შედეგად გამოვლენილ უზუსტობას, მოქმედი სტანდარტებიდან ან კანონმდებლობიდან გადახვევებს.

აუდიტორმა ფირმამ (ინდივიდუალურმა აუდიტორმა) ეკონომიკურ სუბიექტს უნდა წარუდგინოს დასკვნის ორი ვგზემლარი, ერთი მთლიანი სახით (შესავალი, ანალიზური და შემჯავამებელი ნაწილი), რომელსაც დართული ექნება ბუღალტრული ანგარიშგების და შემჯავამებელი ასლები და მეორე — (შესავალი და შემჯავამებელი ნაწილი) — განკუთვნილი საგადასახადო სამსახურის და სხვა დაინტერესებული მომხმარებლისათვის. აუდიტორული დასკვნის თითოეული ვგზემლარი ბუღალტრულ ანგარიშგებასთან ერთად წარმოადგენს ერთ განუყოფელ ნაწილს და იკონძება ერთად.

დაინტერესებულ მომხმარებელს მ.შ. საგადასახადო სამსახურს, არა აქვს უფლება მოსთხოვოს აუდიტორ ფირმას (ინდივიდუალურ აუდიტორს), ხოლო აუდიტორ ფირმას (ინდივიდუალურ აუდიტორს) არა აქვს უფლება და არ არის ვალდებული რომელიმე მომხმარებელს წარუდგინოს აუდიტორული დასკვნა მთლიანად ან მისი რომელიმე ნაწილი იმ შემთხვევების გარდა, რომლებიც დადგენილია კანონით. აუდიტორული დასკვნა წაწიურ ანგარიშთან ერთად წარედგინება საგადასახადო სამსახურს და იგი უნდა იყოს საწარმოს ანგარიშის დია პუბლიკაციის საფუძველი.

აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი
ტესტირების პროცედურები

აუდიტორული შერჩევა, აუდიტორული პროცედურების ერთ-ერთი სავალდებულო ატრიბუტია და იგი ტექნიკურად რთულად განსახორციელებელ საქმიანობას მიეკუთვნება, რადგან აუდიტორი მონაცემების შეკრების პროცესში ლეზულობას არაორდინალურ გადაწყვეტილებას უოველი დებულებების მიმართ, რომელსაც შეიცავს როგორც დოკუმენტები, ისე ფინანსური ანგარიშგება. სწორედ ამ პროცედურების მნიშვნელობიდან გამომდინარე ასს „აუდიტორული შერჩევა“ ხშირად ხდება შესწორებების და დამატებების შეტანა. 1998 წელს ასს №530 „აუდიტორული შერჩევა“ შეცვლილი იქნა სრულიად ახალი №530 „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პრინციპები“-ით, თუმცა ახლად მიღებული ასს აუდიტორული შერჩევის პრინციპები და მეთოდები, რომლებიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა აუდიტის მსვლელობისას ძირითადად იგივე დარჩა. განსხვავებაა იმ პროცედურებში, რომლებიც აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების დროს რისკის გათვალისწინებას და ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევის შეეხება. ასს №530 მოცემულია აუდიტორული შემოწმების შერჩევითი მეთოდების განსაზღვრა, აღწერილია აუდიტორული შემოწმების რისკი შერჩევითი მეთოდების კონტექსტში, განსაზღვრულია შერჩევის ოპტიმალური ზომის ძირითადი მანქნებლები, გადმოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები შერჩევითი სტატისტიკური და არასტატისტიკური მეთოდების გამოყენების შემთხვევაში, როგორც კონტროლის ეფექტურობის, ისე არსებობის მისაღწევად შემოწმებისას. გარდა ამისა, ასს განსაზღვრულია ტერმინების „აუდიტორული შერჩევის“, „ანომალური შეცდომის“, „გენერალური ერთობლიობის“ და „შერჩევის რისკის“ ცნებები და ის პროცედურები, რომლებიც უნდა განხორციელდეს „სტატისტიკური“ და „არასტატისტიკური“ შერჩევისას. ასს მოთხოვნებსა და პრინციპების კონტრასტში უკეთ გამოყენების მიზნით სტანდარტს დანართის სახით ერთვის „შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები კონტროლის ტესტირებისათვის“, „შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე მოქმედი ფაქტორების მაგალითები ძირითადი პროცედურებისათვის“ და „შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მეთოდები“.

სტანდარტი მთელი პროცედურებით და დებულებებით ემსახურება ერთ ძირითად პრინციპს, რომ აუდიტორმა აუდიტის პროცესში შეიმუშაოს ტესტების შერჩევის ისეთი მეთოდები, რომლებიც უზრუნველყოფენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რომელთა საფუძველზე აუდიტორს საშუალება მიეცემა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აზრის ჩამოყალიბების. ამ მიზნის მისაღწევად აუდიტორმა უნდა უარყოს აუდიტორული შერჩევის ისეთი პრინციპი, რომელიც გულისხმობს „შემოწმდეს რაც შეიძლება დიდი რაოდენობის ოპერაციები, ანუ შეეცადოს მოიცვას ყველა ოპერაცია, რომელთაც ამდგილი ჰქონდა შესამოწმებელ პერიოდში“, რადგან იგი პრაქტიკულად შეუძლებელია. ამიტომ უნდა შეირჩეს ოპტიმალური ვარიანტი, რომელსაც ასს №530 გულისხმობს „აუდიტორული პროცედურების გამოყენებას ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაციათა კატეგორიების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ, ისე რომ ყველა შესარჩევ მუხლს ჰქონდეს ერთნაირი შერჩევის შანსი. ეს აუდიტორს საშუალება მისცემს მოიპოვოს და შეაფასოს აუდიტორული მტკიცებულებები შერჩეული მუხლების ზოგიერთი მახასიათებლის შესახებ, რათა ჩამოყალიბდეს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობისათვის, საიდანაც შეირჩა შერჩევითი ერთობლიობა“. ანუ შერჩევის მეთოდების გამოყენებისას აუდიტორმა ისე უნდა შეარჩოს და ააგოს აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობა, შეასრულოს აუდიტორული პროცედურები ამ ერთობლიობისათვის და შეაფასოს შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები, რომ უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მიღება მთელი ერთობლიობისათვის. სტანდარტი დეტალურად განსაზღვრავს იმ ფაქტორებს, რომელიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა აუდიტორული შერჩევისა და ამ პროცედურების შედეგების შეფასებისას, ახასიათებს შერჩევის რისკს, სერტოფიკაციას, შერჩევისა და შეცდომების პროგნოზირების ხერხებს. სტანდარტი უფლებას აძლევს აუდიტორს თითონ გადაწყვიტოს რა ტიპის შერჩევის პროცედურები გამოიყენოს აუდიტის პროცესში – სტატისტიკური, თუ არასტატისტიკური, მთავარია, იგი დაარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გამოყენებული მეთოდები ემქმნება საკმარის და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად და დააკმაყოფილებს ტესტირების მიზანს. ამ მოთხოვნილებათა გათვალისწინებით უდავოა, რომ შერჩევითი მეთოდი ძი-

როთადად იმის გამო გამოიყენება, რომ შეუძლებელია და ამასთანავე ეკონომიკურად მიზანშეწონელია მსხვილ საწარმოებში ყველა სამეურნეო ოპერაციების დოკუმენტების სრული შემოწმება, ხოლო სწორად ორგანიზებული შერჩევითი შემოწმება არა მარტო უზრუნველყოფს დასკვნების აუცილებელ დასაბუთებას, არამედ კიდევ უფრო ზრდის ამ დასაბუთებას ოპერაციების მინიმალურად დასაშვები მოცულობის უფრო დრმა კონტროლის ხარჯზე, თუმცა ამავე დროს შერჩევითი შემოწმებისას წარმოიქმნება დამატებითი რისკი უზუსტობებისა და შეცდომების გაპარვის შესაძლებლობების გაზრდის გამო. სტანდარტი ამასთან ერთად მიიჩნევს, რომ აუდიტორული შერჩევის გამოყენება აუცილებელი არ არის ყველა ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტის პროცესში, რადგან აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკა ცხადყოფს, როგორც წესი აუდიტორული შერჩევა შესაფერისია ისეთი აუდიტის დროს, სადაც დიდი რაოდენობის მსგავსი ოპერაციებია, ხოლო ისეთ ორგანიზაციებში, როდესაც ოპერაციების შემოწმებაზე უფრო ცოტა დრო დაიხარჯება ვიდრე შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებაზე, ან კიდევ როდესაც ყველა ოპერაცია არსებითია, ასეთ დროს შერჩევითი ტექნიკის გამოყენება არ არის მისაშვებელი.

ას მთავრული პროცედურების უკეთ აღქმის მიზნით სტანდარტში განსაზღვრულია ის ტერმინები და ცნებები, რასაც ეფუძნება აუდიტორული შერჩევის ტესტირების პრინციპები; უფრო უცვლად ეს ტექნოლოგია განხილულია „საერთაშორისო პრაქტიკის სახელმძღვანელოში“ (წიგნი 2.6. აუდიტი და შიდა მითხილვა), რომელთა მიხედვით:

აუდიტორული შერჩევა გულისხმობს აუდიტორული პროცედურების გამოყენებას ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაციათა კატეგორიების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ. აუდიტორი კრებს და აფასებს აუდიტორული მტკიცებულებების შერჩეული მუხლების (ე.წ. შერჩევითი ერთობლიობის) რომელიმე მახასიათებლის შესახებ და ამის საფუძველზე აუდიტებს დასკვნას იმ მთლიან ერთობლიობაზე (ე.წ. გენერალურ ერთობლიობაზე), საიდანაც შეარჩია მუხლები გამოსაკვლევადა;

შეცდომა აღნიშნავს კონტროლს ტესტების ჩატარების დროს - კონტროლიდან გადახრებს, ან ძირითადი პროცედურების დროს - უზუსტობებს;

ანომალური შეცდომა აღნიშნავს შეცდომებს, რომელიც იზოლირებული მოვლენებიდანაა წარმოშობილი და მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევაში შეიძლება განმეორდეს;

გენერალური ერთობლიობა აღნიშნავს მონაცემთა სრულ სიმრავლეს, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა. გასათვალისწინებელია, რომ თავისთავად ის ფაქტი, რომ გენერალური ერთობლიობიდან შერჩევას ვაწარმოებთ, არ იძლევა იმის სრულ გარანტიას;

შერჩევის რისკის ორი სახეობა არსებობს. პირველი იმის რისკი, რომ აუდიტორი კონტროლის ტესტის დროს დაასკენის, რომ კონტროლის რისკი იმაზე უფრო დაბალია, ვიდრე ეს სინამდვილეში არის, ან ძირითადი ტესტების შემთხვევაში დაასკენის, რომ არსებითი შეცდომა არ არსებობს მაშინ, როდესაც სინამდვილეში შეცდომა არსებობს, ან კიდევ აუდიტორი დაასკენის, რომ კონტროლის რისკი იმაზე უფრო მაღალია, ვიდრე ეს სინამდვილეში არის. მეორე რისკი, რომელიც არ არის დაკავშირებული შერჩევასთან, წარმოიშევა ისეთი ფაქტორებისაგან, რომლებიც განაპირობებენ აუდიტორის მიერ არასწორი დასკვნების გამოტანას ისეთი მიზეზების გამო, რომელიც არ არის დაკავშირებული შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობასთან. ანუ ორივე შემთხვევაში შერჩევის რისკი წარმოიშობა იმის შესაძლებლობიდან, რომ აუდიტორული დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევის ერთობლიობას, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისაგან, რომელიც გამოიტანა აუდიტორმა, თუ იმავე პროცედურებს ჩაატარებდა გენერალურ ერთობლიობაზე. ამიტომ შერჩევის სომა უნდა განისაზღვროს რისკის და დოკუმენტების სიდიდით, რომელსაც აუდიტორი თვლის დასაშვებად;

შერჩევის ერთეული გენერალური ერთობლიობის შემადგენელ ინდივიდუალურ მუხლებს აღნიშნავს;

სტატისტიკური შერჩევა შერჩევის ნებისმიერი მიდგომაა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი მახასიათებლები: შერჩევითი ერთობლიობის შემთხვევითი შერჩევა და ალბათობის თეორიის გამოყენება შერჩევითი ერთობლიობის შვედებების შესაფასებლად, მ.შ. შერჩევითი რისკის გასაზომად. ხოლო თუ არსებობს ზემოთ აღნიშნული მახასიათებლები, ასეთი შერჩევა არასტატისტიკურ შერჩევად მიიჩნევა. სტატისტიკური შერჩევის დროს გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების გამოსატანად მათემატიკური პროცედურების

გამოყენება საჭირო, ხოლო არასტატისტიკური შერჩევის ტექნიკის დროს კი დასკვნების გამოტანა დაფუძნებულია აუდიტორის განსჯაზე. პრაქტიკაში აუდიტორები ერთდროულად იყენებენ სტატისტიკურ და არასტატისტიკურ შერჩევას;

სტრატეგიკაცია – გენერალური ერთობლიობის ქვეერთობლიობებად დაყოფის პროცესი. იყენებენ ვარიაციების ხარისხის შესამოკლებლად გენერალურ შესაძლებლობაში და ამით აუდიტორს საშუალება ეძლევა განსაკუთრებული ყურადღება დაუთმოს ისეთ სფეროებს, სადაც უფრო მეტია ფულად ღირებულებაში დაშვებული შეცდომების ალბათობა. ხშირად ეს ხელს უწყობს, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირებას;

ასატანი შეცდომა არის მაქსიმალური შეცდომა გენერალურ ერთობლიობაში, რომელსაც აღიარებს აუდიტორი თავისი შეხედულებისამებრ და მაინც დაასკენის, რომ შერჩევის შედეგად აუდიტის მიზანი მიღწეულია. ეს იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორი უშვებს გარკვეული რაოდენობის კონტროლის პროცედურების შეუსრულებლობის შემთხვევებს, მაგრამ მაინც დაასკენის, რომ ის უშვებს გარკვეული რაოდენობის არსებითი შეცდომების არსებობას შერჩევით ერთეულებში, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა, არ არის დაშვებული არსებითი შეცდომები. რაც უფრო მცირეა ასატანი შეცდომა, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა არის საჭირო;

საგარაუდო შეცდომა – თუ აუდიტორი ეარაუდობს შეცდომების არსებობას გენერალურ ერთობლიობაში, მან უნდა შეამოწმოს იმაზე უფრო დიდი შერჩევითი ერთობლიობა, ვიდრე მაშინ, თუ მიიჩნედა შეცდომების არ არსებობას, რათა იმ დასკვნამდე მივიდეს, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი შეცდომა არ აღემატება დაგეგმილ დასაშვებ შეცდომას, თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ გენერალურ ერთობლიობაში არ არსებობს ერობლიობის გამოკლევა;

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა გულისხმობს, რომ აუდიტორმა ისე შეარჩიოს შერჩევითი ერთეულები, რომ ისინი რეპრეზენტაციული იყოს;

შემთხვევითი შერჩევა ისეთი მეთოდია, როდესაც გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტის შერჩევის ერთნაირი სტატისტიკური ალბათობა აქვს. ამიტომ შერჩევითი ერთობლიობის მთლიანი გენერალური ერთეულების რეპრეზენტაციული იქნება ამ დროს ერთეულების შესარჩევად გამოიყენება შემთხვევითი რიცხვების რაიმე წყარო, ან კომპიუტერული პროგრამები, რომლებიც ქმნიან შემთხვევით რიცხვებს ან შემთხვევით ცხრილებს. მიუხედავად იმისა, რომ არსებობს შერჩევის მრავალი მეთოდი, ჩვეულებრივ იყენებენ სამ მათგანს:

- შემთხვევითი შერჩევა, რომლის დროსაც გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს შერჩევის თანაბარი შანსი აქვს;

- სისტემატური შერჩევა, რომელიც გულისხმობს შერჩევითი ერთობლიობიდან მუხლების ინტერვალის გამოყენებით, სადაც პირველი ინტერვალის აღებულია შემთხვევით, ამისათვის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს გენერალური ერთობლიობა ხომ არ არის ისე აგებული, რომ შერჩევის ინტერვალის შეესაბამებოდეს გენერალური ერთობლიობით რომელიმე კონკრეტულ ერთეულს

აუდიტორმა შერჩევითი ერთეულების მოცულობის დადგენისას უნდა გაითვალისწინოს შერჩევის მოცულობაზე გაელენის მქონე ძირითადი ფაქტორები:

ფაქტორები	გაელენა შერჩევაზე
1. დასაშვები რისკი	რაც უფო დაბალია მოცემული რისკი, მით მეტია მეტია შერჩევის მოცულობა.
2. ნდობა შინაგანი კონტროლისადმი	რაც უფრო მეტია ნდობა, მით ნაკლებია შერჩევის მოცულობა
3. შეცდომის მნიშვნელობა აუდიტის მიზნებისათვის	რაც უფრო მაღალია მნიშვნელობა, მით უფრო მეტია შერჩევის მოცულობა
4. შეცდომების საგარაუდო ზომა და მათი წარმოქმნის სიხშირე	რაც უფრო მეტია ზომა და წარმოქმნის სიხშირე, მით მეტია შერჩევის მოცულობა
5. ერთგვაროვანი ინფორმაციის დაჯგუფების არსებობა	დაჯგუფების არსებობა ამცირებს შერჩევის მოცულობას
6. შესამოწმებელი ინფორმაციის ერთეულთა რიცხვი	რაც უფრო მეტია ერთეულთა რიცხვი, მით მეტია შერჩევის მოცულობა

აუდიტორული შერჩევის მოცულობა შეიძლება განისაზღვროს ორი გზით:

- აუდიტორის წინა გამოცდილების საფუძველზე;

- სტატისტიკური მეთოდებით, რომელიც ეფუძნება შეცდომების გამოვლენის ალბათობას.

შერჩევის მოცულობის გამოთვლა სტატისტიკური მეთოდების საფუძველზე შეიძლება ფორმულით:

საიმედობის ერთობლიობის

კოეფიციენტი X ჯამი

შერჩევის მოცულობა =

შეცდომის დასაშვები ზომა

სადაც საიმედობის კოეფიციენტები შეიძლება აღებულ იქნეს ასს, ხოლო ერთობლიობის ჯამი აღებულია როგორც მონაცემთა საერთო ერთობლიობა, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის ელემენტის ამორჩევა შერჩევის რეპრეზენტაციულობის (ანუ ისეთი შერჩევის ერთობლიობა, რომელსაც არსებითად იგივე მახასიათებელი აქვს, რაც გერე-ალურ ერთობლიობას) უზრუნველსაყოფად გამოიყენება ერთ-ერთი ქვემოთ მოყვანილი მეთოდი:

1. შემთხვევითი შერჩევა, რომელიც გულისხმობს, რომ შესაძლებელი ერთობლიობის ყველა ელემენტი შეიძლება შერჩეული იქნეს თანაბარ ხარისხში, ანუ ნიშუში (შერჩევა) ტიპური იყოს მთელი ერთობლიობისათვის.

2. სისტემური ამორჩევა, რომლის დროსაც ელემენტი მუდმივი ინტერვალის შემდეგ ირჩევა, დაწყებული შემთხვევითი ამორჩეული რიცხვიდან.

შემოწმების შერჩევითი მეთოდები გამოიყენება როგორც კონტროლის ეფექტურობის შეფასებისას, ასევე არსებითობების შემოწმებისას. იგი განსაკუთრებით სასარგებლოა იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი შესაძლებელ მუხლებს აირჩევს დიდი ერთეულებიდან და მას არ გააჩნია კონკრეტული ცნობები არსებითობის თავისებურებებზე, რომლის შემოწმებას ატარებს. აუდიტორული შერჩევითი მეთოდების დახმარებით აუდიტორს შეუძლია შერჩევის შედეგების პროექტირების ან ექსტრაპოლაციის გზით საყარაულო დასკვნები გააკეთოს მთელ ერთობლიობაზე, საიდანაც მოახდინა შერჩევა. შერჩევის დამთავრების შემდეგ, აუდიტორი ვალდებულია გაანალიზოს მისი შედეგები, შეაფასოს ჩატარებული პროცედურებით მიღებული მონაცემები, განკარგოს მისი შედეგები მთელ ერთობლიობაზე და დაადგინოს მიზნები, რომლებმაც წარმოქმნეს შეცდომები, ასევე მათი ზეგავლენა აუდიტის სხვა მონაცემებზე, განსაზღვროს შეიძლება თუ არა ფინანსურ ანგარიშგების მთლიანობაში არსებული დამახინჯებების შესაძლებლობა. თუ აუდიტორი მიდის იმ დასკვნამდე, რომ დადგენილი შეცდომები ატარებს საერთო ხასიათს, ოპერაციის ტიპის წარმოქმნის დროის მიხედვით ა.შ. მას შეუძლია დაეყოს შესაძლებელი ერთობლიობა ქვეჯგუფებად შემდგომი დამოუკიდებელი შემოწმებისათვის.

ბლოკური შერჩევა გულისხმობს რამდენიმე ერთმანეთის მიმდევრობით განლაგებული ოპერაციების ან ერთეულების შერჩევას, თუმცა მას ახასიათებს ნაკლოვანებები, რაც დაკავშირებულია ორ ფაქტორთან: არის თუ არა შერჩეული ბლოკები ტიპური და ხომ არ არის შერჩეული მცირე რაოდენობის ბლოკები. მიუხედავად აღნიშნული ნაკლოვანებებისა, ბლოკურმა შერჩევამ შესაძლოა მნიშვნელოვნად დააზაროს აუდიტორის სამუშაო დრო და ზოგჯერ, პრაქტიკული მოსაზრებით, უმჯობესია ბლოკური შერჩევის გამოყენება.

საკუთრი-შემთხვევითი შერჩევის პროცესია, როდესაც აუდიტორი ცდილობს გენერალური ერთობლიობის ყველა ერთეულს შერჩევის თანაბარი შენსი მისცეს. აუდიტორმა ერთეულების შერჩევის დროს თავი უნდა აარიდოს ყოველგვარ წინასწარ განმარტებულ მიერძობულ დამოკიდებულებას და პროგნოზირებას. საკუთრი-შემთხვევითი შერჩევა გამოიყენება როგორც შემთხვევითი შერჩევის ალტერნატივა იმ პირობით, თუ დაცული იქნება მიუკერძოებლობის ტენდენცია.

ასს №530 აუდიტორული შერჩევის ერთ-ერთ აუცილებელ პირობად აღიარებს აუდიტის პროცესში სტატისტიკური და არასტატისტიკური შერჩევის მიზნობრივი პროცედურების განხორციელებას, რომელიც აუდიტორს საშუალებას აძლევს მოიპოვოს საკმარისი მტკიცებულებები (თუმცა ორივე ამ პროცედურას როგორც დადებითი, ისე უარყოფითი

მხარეები გაანინია, რომლებიც ამცირებენ ამ მეთოდის ეფექტურობას). სტატისტიკური მოდელი იყენებს შემთხვევითი შერჩევის მეთოდს, რომელიც უფრო განვლილ დროშია, ეიდრე არასტატისტიკური მოდელის მიმართ გამოყენებული შემთხვევითი მეთოდები. სტატისტიკური მეთოდების გამოყენების შესაძლებლობები ისეთი უნივერსალური არ არის როგორც არასტატისტიკურისა, ამასთანავე, არასტატისტიკური შერჩევის დროს შერჩევა ისეთ მიდგომას მოითხოვს, როდესაც აუდიტორი შერჩევის რისკის შესაფასებელი სტატისტიკური მეთოდების ნაცვლად პროფესიულ განსჯას მიმართავს, ანუ უფრო მეტი სუბიექტურობის გამოინებას მოითხოვს შერჩევის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების პროცესში. ამიტომ, აუდიტორი ეიდრე გადაწყვეტს, გამოიყენოს თუ არა სტატისტიკური შერჩევითი შემოწმების პროცედურა კონკრეტულ სიტუაციაში, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მოსალოდნელი ეფექტურობის ანალიზი.

სტატისტიკური შერჩევის ნებისმიერი მიდგომისათვის როგორც „აუდიტორი და შიდა მიმოხილვის საერთაშორისო პრაქტიკული სახელმძღვანელოები“ (გვ. 330) აღნიშნულია, აუცილებელია არსებობდეს შერჩევის გამოყენებისათვის შემდეგი პირობები:

- შესაძლებელი ერთობლიობა ერთგვაროვანი უნდა იყოს, ანუ ერთობლიობა უნდა შედგებოდეს ერთდროულად სახის ერთეულებისაგან, რომელიც ექვემდებარება ერთსადაი-მეუ დროს აუდიტორულ რისკს. ეს აუცილებელია სტატისტიკური თეორიის რეალურობის მისაღწევად;

- გენერალური ერთობლიობა საკმაოდ დიდი უნდა იყოს, წინააღმდეგ შემთხვევაში ამ მეთოდების გამოყენებიდან ვერ მივიღებთ სარგებელს. აუცილებელია, რომ სტატისტიკური მეთოდები შესაბამისი იყოს პატარა ერთობლიობასთან;

- სავარაუდო შეცდომების დონე დაბალი უნდა იყოს. სხვა სიტყვებით, კონტროლის რისკი უკვე შეფასებული უნდა ჰქონდეს როგორც დაბალი და არა მაღალი (კონტროლის რისკის მაღალ შეფასებას არა პრაქტიკული, მიუღებელი დიდი მოცულობის შერჩევა დასჭირდება);

- ადვილი უნდა იყოს გენერალური ერთობლიობიდან უკვე ამორჩეული ერთეულების დადგენა, რაც გადაადგილებს შერჩეული ერთეულების შემოწმებას. პრაქტიკაში ეს იმას ნიშნავს, რომ ასეთი ერთეულები როგორცაა მაგალითად, ანგარიშგაქტურები, წინასწარ დანიშნული უნდა იყოს და საქმეში თანმიმდევრულად ჩაეკრებულნი.

ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე ცხადია, როგორც სტატისტიკური, ისე არასტატისტიკური შერჩევის დროს აუდიტორმა ისე უნდა შეარჩიოს შერჩევითი ერთობლიობა, რომ შესაძლოა რეალური, დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა გენერალურ ერთობლიობაზე. ეს კი მოითხოვს აუდიტორისაგან სტატისტიკური შერჩევის მეთოდების გამოყენების ასარჩევად მაღალ პროფესიონალურ დონეს და განსჯას.

სტატისტიკური და არასტატისტიკური შერჩევის პროცედურები მიუხედავად მისი აუდიტორული შერჩევის პროცესების მთელი რიგი მსგავსებისა მაინც განსხვავებულნი არის გამოც აუდიტის განხორციელების პროცესში დასახული მიზნის მისაღწევად სხვადასხვა მიდგომას თხოულობს. აუდიტორმა თავის შეხედულებებისამებრ უნდა გადაწყვიტოს რომელი მიდგომა გამოიყენოს შერჩევისათვის – სტატისტიკური თუ არასტატისტიკური, რათა ყველაზე ეფექტური გზით მიიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები კონკრეტულ სიტუაციაში. სტატისტიკური შერჩევა აუდიტორს ეხმარება ეფექტური აუდიტის მიზნის შესაფერისი მინიმალური მოცულობის შერჩევითი ერთეულების შერჩევაში, შეკრებილი მტკიცებულებების საკმარისობის გაზომვასა და შერჩევის შედეგების ობიექტურ შეფასებაში, რაც შერჩევის რისკის გაზომვისა და კონტროლის განხორციელების საშუალებას იძლევა, რადგან ამ პროცედურის განხორციელების შედეგად აუდიტორს შეუძლია წინასწარ განსაზღვროს შერჩევის რისკის დონე, რომელიც მისაღები იქნება მისთვის შერჩევის შედეგების შეფასებაში და ამის საფუძველზე გამოითვალოს შერჩევითი ერთობლიობის ისეთი მოცულობა, რომელიც გააკონტროლებს შერჩევითი რისკის მისაღებ დონეს. გარდა ამისა, შერჩევის შედეგებზე დაყრდნობით აუდიტორს შეუძლია შერჩევის რისკის სიდიდის გაკონტროლება, ვინაიდან სტატისტიკური შერჩევითი ტექნიკა მათემატიკური (ალბათობის) კანონებზეა დაფუძნებული. ამ დადებით მხარესთან ერთად სტატისტიკური შერჩევა შედარებით ძვირადღირებულია, რადგან იგი მოითხოვს აუდიტორთა დამატებით სწავლებას სპეციალურად ამ პროცესების შესასწავლად, აგრეთვე შერჩევის გეგმის შედგენა და შესაძლებელი მუხლების შერჩევა

საკმაოდ შრომატევადია, ამის გამო, თუ აუდიტორებს არ აქვთ სტატისტიკური შერჩევის პროგრამული უზრუნველყოფა, ან ასეთი პროცედურები კომპიუტერების გამოყენების საშუალებით არ ხორციელდება, აუდიტორები იძულებულნი არიან გამოიყენონ არასტატისტიკური შერჩევის მეთოდი, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც შედარებით პატარა ერთეულების ტესტირება საჭიროა.

არასტატისტიკური შერჩევის დროს აუდიტორი შერჩევის რისკის შესაფასებლად, სტატისტიკური მეთოდების ნაცვლად, პროფესიულ განსჯას მიმართავს. არასტატისტიკური შერჩევის დროს არ არის საჭირო შერჩევის გეგმის შედგენა და სხვა დამატებითი ხარჯების გაწევა, რომელიც სტატისტიკური შერჩევისთვის არის საჭირო, ამიტომ არასტატისტიკური შერჩევის მეთოდის ნაკლოვანება კი იმაში მდგომარეობს, რომ იგი შერჩევის რისკის რაოდენობრივი გაზომვის საშუალებას არ იძლევა, რაც არ გამოირიცხავს, რომ აუდიტორმა ზოგჯერ საკმაოდ „ძვირი“ შერჩევითი ერთობლიობა შეარჩიოს, ვიდრე აუდიტის მისაღწევად არის საჭირო. აქედან გამომდინარე, სტატისტიკური მეთოდების გამოყენების შესაძლებლობები ისეთი უნივერსალური არ არის, როგორც არასტატისტიკურის, მაგრამ სტატისტიკური მეთოდების გამოყენების დროს ნაკლებია მიუკერძოებლობის ალბათობა და აუდიტორს შეუძლია ზუსტი დასკვნების გამოტანა გენერალური ერთობლიობისათვის, იმ პირობით, რომ მისთვის არ არის უცხო ამ დასკვნებთან დაკავშირებული რისკის ხარისხი, ეს კი მითითების იმაზე, რომ სტატისტიკური მეთოდის გამოყენება უფრო გამარტივებულია, ვიდრე აუდიტორის განსჯაზე დაფუძნებული მეთოდების გამოყენება. პრაქტიკაში აუდიტორები ერთად იყენებენ სტატისტიკურ და არასტატისტიკურ შერჩევას. ამასთან აღსანიშნავია, რომ აუდიტორები არ გამოირიცხავენ პროფესიული განსჯის აუცილებლობას სტატისტიკური მიდგომის დროსაც, ეინადიან განსჯა აქაც საჭიროა.

როგორც აღნიშნული იყო, აუდიტორული შერჩევა (როგორც სტატისტიკური, ისე არასტატისტიკური) წარმოადგენს პროცესს, რომლის მიზანია აუდიტორული პროცედურების გამოყენება ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაციათა კატეგორიების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ. აუდიტორი კრებს და აფასებს შერჩეული მუხლების (ე.წ. შერჩევითი ერთობლიობის) აუდიტორულ მტკიცებულებებს და ხდება მახასიათებლების შეფასება და ამის საფუძველზე დასკვნის ჩამოყალიბება იმ მთელ ერთობლიობაზე (ე.წ. გენერალური ერთობლიობა), საიდანაც შეირჩა მუხლები გამოსაკვლეველად. ამ პროცესების სრულყოფილად ჩასატარებლად, პირველ რიგში, საჭიროა აუდიტორმა განსაზღვროს აუდიტორული შერჩევის მიზანი და აუდიტორული მტკიცებულებების პროცედურები, ხოლო ამ უკანასკნელის განსახორციელებლად, აუცილებელია, ტესტირების მუხლების შერჩევა აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების მიზნით.

აუდიტორული შერჩევის მიზანი – აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა განსაზღვროს ის მიზნები, თუ რომელ დოკუმენტაციას უნდა მიაქციოს ყურადღება აუდიტის პროცესში, რადგან, როდესაც აუდიტორის მიერ სათანადოდ არის ფორმირებული მიზნები და ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით ტესტირება, შერჩევითი მეთოდის სწორად გამოყენება უფრო რეალური დასკვნის გამოტანის საშუალებას იძლევა. ასს 500-ის „აუდიტორული მტკიცებულება“ აღნიშნულია (პ. 13) „*აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება კონტროლის ტესტირება და ძირითადი პროცედურების შეხამებულად ჩატარების შედეგად. ჩასატარებელი ტესტის ტიპი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს იმ შეცნობაში, თუ რომელი აუდიტორული პროცედურების გამოყენება იქნება საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად*“. ანუ აუდიტორმა აუდიტორული პროცედურების გამოყენების დროს ზუსტად უნდა განსაზღვროს ტესტირების მუხლებისათვის შერჩევის შესაფერისი მეთოდები ისე, რომ მოპოვებულმა აუდიტორულმა მტკიცებულებებმა დააკმაყოფილოს აუდიტორული ტესტირების მიზნები და მხოლოდ ამის საფუძველზე შესაძლებელი შეიქმნება, რომ მან ჩამოაყალიბოს თავისი პროფესიული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ასს 530-ში დეტალურად არის აღწერილი აუდიტორული შერჩევის მეთოდები და ამ საკითხთან დაკავშირებული შერჩევის მეთოდის გამოყენების ხერხები და წესები (როგორც გამარტივებული, ისე სპეციფიკური) ე.ი. როგორი უნდა იყოს შემოწმების მოცულობა სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის დროს, რათა აუდიტორმა მიიღოს საჭირო კომპეტენტური მტკიცებები ფინანსურ ანგარიშზე აზრის გამოსახატად. სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა შერჩევის მეთოდის განსაზღვრისას მკაცრად უნდა დაიცვას 3 ძირითადი მოთხოვნა:

პირველი - ზუსტად განსაზღვროს როგორი უნდა იყოს დასაშვები რისკის ხარისხი, რომ შერჩევის შედეგებმა არ მიიყვანოს აუდიტორი არასწორ დასკვნამდე (შერჩევითი მეთოდის რისკი);

მეორე - განსაზღვროს, თუ როგორი შეიძლება იყოს დასაშვები ცდომილების სიდიდე (მისაღები ცდომილება);

მესამე - როგორი შეიძლება იყოს ცდომილებების სიდიდე ერთობლიობაში (მოსალოდნელი ცდომილების).

ყოველივე ამ პრინციპების დაცვის შემდეგ აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს შერჩევის საჭირო მოცულობა და ამისათვის თუ საჭიროა, შერჩევითი შემოწმების სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მეთოდი გამოიყენოს. ყოველივე ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ აუდიტორმა შერჩევითი მეთოდების დაგეგმვისას ჯერ კიდევ შემოწმების დაწყებამდე გულდასმით უნდა დაამუშაოს შემოწმების ჩატარების სტრატეგია. ასს 530 აღიარებს, რომ როგორც სტატისტიკური ისე არასტატისტიკური შერჩევითი შემოწმებები საკმარის მტკიცებულებებს იძლევა, ხოლო ასს განსაზღვრული წესები გამოსაღვია ორივე სახის მიდგომისათვის, მთავარი აუდიტორმა კარგად შეისწავლოს ისინი და შემდეგ უნდა გააკეთოს არჩევანი. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ სტატისტიკური შერჩევის მეთოდებზე დაფუძნებული შემოწმების ღირებულება შეიძლება მნიშვნელოვნად შემცირდეს კომპიუტერების გამოყენებით. აღნიშნულს გამო, აუდიტორმა შერჩევის მეთოდების გამოყენებისას ისე უნდა შეარჩიოს და ააგოს აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობა, შეასრულოს აუდიტორული პროცედურები ამ ერთეულებისათვის და შეავსოს შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები, რომ უზრუნველყოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მიღება მთელი ერთობლიობისათვის, ანუ შერჩევის რისკი იყოს მისაღებ დონეზე დაბალი. აღნიშნული აუდიტორის საშუალებას მისცემს იპოვოს და შეაფასოს აუდიტორული მტკიცებულებები შერჩეული მუხლების ზოგიერთი მახასიათებლების შესახებ, რათა ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ გენერალური ერთობლიობისათვის, საიდანაც შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობა. შერჩევითი ერთობლიობა მოიცავს სამ საფეხურს: შერჩევის დაგეგმვას, შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევას და შეფასებას. აუდიტორული შერჩევის მოცულობისა და სტრუქტურის დაგეგმვისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის განსაკუთრებული მოხსენი, გენერალური ერთობლიობა, რომლიდანაც არჩეული უნდა იქნეს შერჩევის ერთეულები, ამ უკანასკნელთა მოცულობა და შერჩევის მეთოდი. აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს და შეაფასოს აუდიტორული მტკიცებულებების შერჩეული მუხლები (ე.წ. შერჩევითი ერთობლიობა) რომელიმე მახასიათებლის შესახებ და ამის საფუძველზე ჩამოაყალიბოს დასკვნა იმ მთლიან ერთობლიობაზე (ე.წ. გენერალური ერთობლიობა), საიდანაც შეარჩია მუხლები გამოსაკვლევედ. იმისათვის, რომ უკეთ იქნეს აღქმული აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობა, მუხლების ტესტირების შერჩევის პრინციპები და შერჩევითი ერთეულების ფორმირების წესები, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა და რომლის საფუძველზეც ხდება დასკვნების გამოტანა.

გენერალური ერთობლიობა არის მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც აუდიტორს სურს გამოიყოს შერჩევითი ერთობლიობა დასკვნის გამოსატანად. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რომ გენერალური ერთობლიობა, რომლიდანაც აიგება შერჩევითი ერთობლიობა, გამოიღვება აუდიტის კონკრეტული მიზნებისათვის. გენერალური ერთობლიობის მნიშვნელოვანი დამახასიათებელი ნიშანი ის არის, რომ ერთგვაროვანი უნდა იყოს, ანუ უნდა შედგებოდეს მსგავსი ან ერთნაირი ელემენტებისაგან.

სტრატეგიული არის გენერალური ერთეულების ქვეერთეულებად გაყოფის პროცესი, რომელთაგან თითოეული წარმოქმნის შერჩევის ერთეულების ისეთ ჯგუფს, რომელთაც მსგავსი მახასიათებლები აქვთ (ხშირად ფულადი ღირებულება), დაყოფა უნდა მოხდეს ისე, რომ თითოეული შერჩევის ერთეული მიეკუთვნებოდეს მხოლოდ ერთ რომელიმე ჯგუფს. ეს პროცესი ამცირებს მუხლების ცვალებადობას ერთი ჯგუფის შერჩევებში, ამით აუდიტორს საშუალება ეძლევა განსაკუთრებული ყურადღება დაუთმოს ისეთ სფეროებს, სადაც უფრო მეტია ფულად ღირებულებაში დაშვებული შეცდომების ალბათობა, რაც ზოგ შემთხვევაში ხელს უწყობს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირებას. მაგალითად, აუდიტორს შეუძლია ყურადღება გადაიტანოს უფრო დიდი ღირებულების მქონე მუხლებზე მოთხოვნების ანგარიშებში, რათა დაადგინოს გადიდებულად ნაჩვენები არსებითი უზუსტობა, ამ შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია გენერალური ერთობლიობის

სტრატეგიული ცირება ღირებულების მიხედვით, ხოლო შემდეგ კი, მთელი ძალისხმევის წარმართვა ამ მუხლების შემოწმებაზე, რომლებსაც ყველაზე მაღალი ინდივიდუალური ღირებულება აქვთ.

აღნიშნული საკითხის განხილვისას თითქმის ყველა ლიტერატურულ წყაროებში (მაგალითად, საერთაშორისო პრაქტიკის სახელმძღვანელო „აუდიტი და შიდა მიმოხილვა“ წიგნი 2.6 გვ. 325) სტრატეგიკის მაგალითად მოყვანილია ქვემოთ მოყვანილი ცხრილის სახით:

ქვეერთობლიობები თანხების მიხედვით	შერჩევის ერთეულების რაოდენობა ქვეერთობლიობაში	ქვეერთობლიობის მთლიანი ღირებულება	ტესტები რაოდენ.
\$ 1 მლნ.-ზე მეტი	10	\$36 მლნ.	10
\$250 000 - \$1მლნ-მდე	150	\$95 მლნ.	50
\$50 000 - \$250 000-მდე	1 000	\$93 მლნ.	50
\$10 000 - \$50 000-მდე	3 000	\$60 მლნ.	35
\$10 000 - ზე ნაკლები	7 000	\$15 მლნ.	15

რაც შეეხება შერჩევით ერთობლიობის მოცულობის დადგენას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შერჩევის რისკი, დასაშვები შეცდომა და საეარაუდო შეცდომა, რომლებსაც (რისკს) ხშირად აწვდებიან, როგორც კონტროლის ტესტების, ასევე ძირითადი პროცედურების დროს. როგორც ამ პროცედურების, ისე სხვადასხვა პროცედურები, რომლებიც გაელენას ახდენენ შერჩევის მოცულობაზე, განხილდება ცალ-ცალკე ასს 530 „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურების“ მოთხოვნების გათვალისწინებით.

აუდიტორული პროცედურების შემუშავების დროს აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ტესტირებისათვის მუხლების შერჩევის შესაფერისი მეთოდები. ანუ აუდიტორს უფლება ჰქონდა თვითონ გადაწყვიტოს რა ტიპის შერჩევის პროცედურები გამოიყენოს აუდიტის პროცესში სტატისტიკური თუ არასტატისტიკური, რომელიც უნდა ემსახურებოდეს მხოლოდ ერთ მიზანს – მის ეფექტიანობას. აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომი მეთოდებია: ყველა მუხლის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება), საეციფიკური მუხლების შერჩევითი შემოწმება და აუდიტორული შერჩევა, თუმცა აუდიტორის გადაწყვეტილება უნდა დაეფუძნოს კონკრეტულ ვითარებას და იგი შეიძლება შეფარდებოდეს რომელიმე სუბოპტიმალურ მეთოდს ან მათ კომბინაციას. აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გამოყენებული მეთოდი ეფექტური იქნება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უზრუნველსაყოფად და დააკმაყოფილებს ტესტის მიზნებს. აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობის ერთეულები ისე უნდა შეარჩიოს, რომ შერჩევითი ერთობლიობა რეპრეზენტაციული იყოს ანუ, როდესაც გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს აქვს ერთნაირი ან ცნობილი ალბათობა იმისა, რომ ისინი ამორჩეული იქნებიან. ამასთან ერთად, აუდიტორმა შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას უნდა გაითვალისწინოს სამი ძირითადი პირობა, რაც შერჩევის ამ პროცედურებს ახასიათებს:

პირველი შერჩევის რისკი, რომელიც წარმოიშობა იმ შესაძლებლობიდან, რომ აუდიტორული დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევის ერთობლიობას, შეიძლება განსხვავდებოდეს იმ დასკვნებისაგან, რომელსაც გამოიტანდა აუდიტორი, თუ იმავე აუდიტორულ პროცედურებს ჩაატარებდა გენერალურ ერთობლიობაზე. ამის რისკი კი არსებობს იმის გამო, რომ ვინაიდან აუდიტორული შერჩევის დროს არ იყვლება ერთობლიობის ყველა მუხლს. შერჩევითი ერთობლიობის დაგეგმვის, შერჩევის და ტესტირების დროს, აგრეთვე შერჩევის შედეგების შეფარდებისას აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს რაციონალური საფუძველი, რათა დარწმუნებული იყოს, რომ შერჩევითი ერთობლიობა გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციულია და შერჩევის რისკი შემცირებულია მისაღებ დონეზე. აუდიტორი შერჩევით რისკს აწყდება როგორც კონტროლის ტესტების, ისე ძირითადი პროცედურების დროს:

ა) კონტროლის ტესტებში აუდიტორს შეეხება აქვს შერჩევის რისკის ორ ასპექტთან:

- არასაკმარისი საიმედოობის რისკი - ეს არის ალბათობა იმისა, რომ შერჩევის შედეგების მიხედვით აუდიტორი კონტროლის რისკს იმაზე მაღალ დონეზე შეაფასებს, ვიდრე სინამდვილეში არის დამახასიათებელი კონტროლის მოცემული პროცედურებისათვის მთელი ერთობლიობის კონტექსტში. ანუ მიუხედავად იმისა, რომ შერჩევის შედეგი არ დასტურდება კონტროლის რისკის აუდიტორული შეფასება, სინამდვილეში შესაბამისი ფაქტობრივი რისკის დონე ადასტურებს ამგვარ შეფასებას;

- ზედმეტი საიმედოობის რისკი - მიუხედავად იმისა, რომ შერჩევის შედეგი ეთანხმება კონტროლის რისკის აუდიტორულ შეფასებას, სინამდვილეში შესაბამისი ფაქტობრივი რისკის დონე არ შეესაბამება ამგვარ შეფასებას. ამიტომ აუდიტის პოზიციიდან ეს გაცილებით მნიშვნელოვანი რისკია. ზედმეტი საიმედოობის რისკი გეინვენებს იმის ალბათობას, რომ აუდიტორი შერჩევის შედეგების მიხედვით კონტროლის რისკს იმაზე უფრო დაბალ დონეზე შეაფასებს, ვიდრე სინამდვილეში არის კონტროლის მოცემული პროცედურების ფუნქციონირების ეფექტურობის დონე.

ბ) ძირითადი პროცედურები - არსებობს არასწორი მიუღებლობის რისკი, ან არასწორი მისაღებლობის რისკი:

- შერჩევის შედეგების არასწორი მიუღებლობის რისკი: მიუხედავად იმისა, რომ შერჩევის შედეგი ადასტურებს, რომ ანგარიშთა ნაშთები ან ოპერაციითა კატეგორიები შეიცავს აწესებით უზუსტობებს, სინამდვილეში არ არის დაშვებული არსებითი უზუსტობა, აღნიშნული რისკიც დამატებითი სამუშაოების ჩატარებამდე მიგვიყვანს;

- შერჩევის შედეგების არასწორი მისაღები რისკი: მიუხედავად იმისა, რომ შერჩევის შედეგი ადასტურებს, რომ ანგარიშთა ნაშთები ან ოპერაციითა კატეგორიები არ შეიცავს არსებით უზუსტობას, სინამდვილეში დაშვებულია არსებითი უზუსტობა. ანალოგიურად, ამ ტიპის რისკმა შესაძლოა არაადეკვატური აუდიტორული მოსასრების გამოხატვამდე მიგვიყვანოს.

არასაკმარისი საიმედოობისა და არასწორი მიუღებლობის რისკები გაეყენას ახდენენ აუდიტის მწარმოებლურობაზე. სახელდობრ, აუდიტორს ან სამეურნეო სუბიექტს, რომელიც დაადგენს, რომ წინასწარი დასკვნები არასწორია, აუდიტორმა უფრო მეტი ტესტები უნდა ჩაატაროს, ვიდრე სინამდვილეში არის საჭირო მოცემულ შემთხვევაში, ვინაიდან ზედმეტი საიმედოობისა და არასწორი მისაღებლობის რისკი გაეყენას ახდენს აუდიტის ეფექტურობაზე და საეარაუდოა, რომ მას მიუყვება იცდარი მოსასრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ვიდრე მაშინ, როდესაც არასაკმარისი საიმედოობისა და არასწორი მისაღებლობის რისკი არსებობს. ამგვარი დამატებითი სამუშაოების ჩატარება, მართალია, ამცირებს აუდიტის მწარმოებლურობას, მაგრამ არ ამცირებს აუდიტის ეფექტურობას როგორც არსებითი შეცდომების გამოვლენის საშუალებას დაშვების ფინანსურ ანგარიშგებაში. უოველით ეს კი იმაზე მიუთითებს, რომ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე გაეყენას ახდენს შერჩევის რისკის ის დონე, რომლის მიღებაც სურს აუდიტორს შერჩევის შედეგიდან. რაც უფრო ნაკლები რისკის მიღება სურს აუდიტორს, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო, ამიტომ აუდიტორი გულმოდგინედ უნდა აკონტროლებდეს ზედმეტი საიმედოობის კონტროლის რისკს, როდესაც ატარებს კონტროლის ტესტებს, ვინაიდან არასათანადო და არასაკმარისი ძირითადი ტესტების ჩატარებით შესაძლებელია არასწორი დასკვნები იქნეს გამოტანილი ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

მეორე: დასაშვები (ასატანი) შეცდომა: ასატანი (დასაშვები) შეცდომა არის მაქსიმალური შეცდომა გენერალურ ერთობლიობაში, რომელსაც აღიარებს აუდიტორი თავისი შეხედულებებისამებრ და მაინც დაასკვნის, რომ შერჩევის შედეგად აუდიტის მიზანი მიღწეულია. რაც უფრო მცირეა ასატანი შეცდომა, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა არის საჭირო. ასატანი შეცდომა გაითვალისწინება დაგეგმვის სტადიაზე და ძირითადი პროცედურებისათვის იგი უკავშირდება აუდიტორის მსჯელობას არსებითობის შესახებ. რაც უფრო პატარა ასატანი შეცდომა, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო. კონტროლის ტესტებში ასატანი შეცდომა არის დადაგენილი კონტროლის პროცედურებიდან მაქსიმალური გადახრა, რომლის აღიარებაც სურს აუდიტორს კონტროლის რისკის წინასწარი შეფასებიდან გამომდინარე. ძირითადი პროცედურებისათვის ასატანი შეცდომა არის მაქსიმალური შეცდომა ფულად გამოხატულებაში ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციითა კატეგორიებში, რომლის აღიარება სურს აუდიტორს ისე, რომ ყველა აუდიტორული პროცედურების განხილვის შემდეგ აუდიტორი მისაღების

გარანტიის ფარგლებში შესძლებს დაასკენას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის დაშვებული არსებითი უზუსტობა.

შესაძგ: საჯარო უფლებამოსიანი აუდიტორი ვარაუდობს, რომ გენერალური ერთობლიობაში არსებობს შეცდომა, მაშინ უნდა განახორციელოს უფრო დიდი შერჩევითი ერთობლიობა, ეიდერ მაშინ, როდესაც იგი საერთოდ არ ელოდა შეცდომას, რათა იმ დასკვნამდე მივიდეს, რომ გენერალური ერთობლიობის ფაქტობრივი შეცდომა არ აღემატება დაგეგმილ-დასაშვებ შეცდომას. თუ აუდიტორს მიაჩნია, რომ გენერალური ერთობლიობაში არ არსებობს შეცდომა, მაშინ მისანშეწონილია შედარებით პატარა მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობის გამოკვლევა. გენერალური ერთობლიობის საჯარო უფლებამოსიანი აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ისეთი საკითხები, როგორცაა: წინა აუდიტის დროს გამოვლინებული შეცდომის დონეები, ცვლილებები სამეურნეო სუბიექტების პროცედურებში და სხვა პროცედურებიდან მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები.

მოუხედავად იმისა, რომ არსებობს შერჩევის მრავალი მეთოდი, პრაქტიკაში ჩვეულებრივ იყენებენ:

ა) შემთხვევითი შერჩევა, რომელიც მოიცავს ერთეულების შერჩევას შემთხვევითი რიცხვების რაიმე წყაროდან, ან კომპიუტერული პროცესების, ან შემთხვევითი რიცხვების ცხრილების გამოყენებას, ანუ ეს ისეთი მეთოდია, როდესაც გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტს შერჩევის ერთნაირი სტატისტიკური ალბათობა აქვს;

ბ) სისტემური შერჩევა გულისხმობს შერჩევითი ერთობლიობიდან მუხლების შერჩევას მუდმივი ინტერვალის გამოყენებით, სადაც პირველი ინტერვალის აღებულია შემთხვევით, ანუ სისტემური შერჩევის დროს აუდიტორი ანგარიშობს შერჩევის ერთიან ინტერვალს გენერალური ერთობლიობის მოცულობის გაყოფით, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობაზე. სისტემური შერჩევა განსაკუთრებით მოსახერხებელია არაფულადი ერთეულებისათვის (მაგალითად, საქონლის გასაყვლის სატრანსპორტო ზედდებულებების). ამასთან ერთად გასათვალისწინებელია, რომ სისტემური შერჩევის დროს, როდესაც გენერალური ერთობლიობის მუდმივი სტრუქტურა აქვს, რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობა არ მიიღება.

გ) უსისტემო შერჩევა, რომელიც შეიძლება ჩაითვალოს შემთხვევითი შერჩევის მისაღებ ალტერნატივად, გულისხმობს აუდიტორის მცდელობას მიღიანი გენერალური ერთობლიობიდან შეარჩიოს ერთერთი რეპრეზენტაციული ერთობლიობა ისე, რომ არანაირი კონკრეტული მონაცემების ჩართვა ან გამორიცხვა არ ჰქონდეს მისნად, როდესაც აუდიტორი აღნიშნულ მეთოდს იყენებს, იგი უნდა ფრთხილობდეს, რომ მიკერძოებული ერთობლიობა არ შეარჩიოს, მაგალითად, ისეთი მუხლები, რომლებიც უფრო მოხერხებულად არის განლაგებული, რადგან ისინი შესაძლოა არ იყოს რეპრეზენტაციული.

დ) შეწონილი ღირებულების მიხედვით შერჩევის დროს შერჩევითი ერთობლიობის ერთეულები კი არ გამოიყენება, არამედ ფულადი ერთეულების ღირებულება, რის გამოც თითოეულ ფულად ერთეულს შერჩევის თანაბარი შანსი აქვს. შეწონილი ღირებულების მიხედვით შერჩევის უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ მაღალი ღირებულების მქონე მუხლებს უფრო დიდი არჩევის შანსი აქვს და აუდიტორის ყურადღებაც ამ მუხლებზე იქნება გამახვილებული. ამიტომაც, შეწონილი ღირებულების მიხედვით შერჩევა ყველაზე გაერცხლებული ფორმად ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევა.

ე) ბლოკური შერჩევა მოიცავს დაკავშირებული მუხლების (მოსაზღვრე ელემენტების) ბლოკის (ბლოკების) შერჩევას გენერალური ერთობლიობიდან. ანუ, ბლოკური შერჩევა გულისხმობს რამდენიმე ერთმანეთის მიმდევრობით განლაგებული ოპერაციის ან ერთეულების შერჩევას. ბლოკური შერჩევის გამოყენება ჩვეულებრივ არ შეიძლება აუდიტორულ შერჩევაში, რადგან გენერალური ერთეულების უმეტესობა ისეა სტრუქტურირებული, რომ თანმიმდევრულად განლაგებულ მუხლებს შეიძლება აქონდეთ ერთნაირი მახასიათებლები, მაგრამ ისინი განსხვავდებოდნენ გენერალური ერთობლიობის სხვა მუხლების მახასიათებლებისაგან. ბლოკური შერჩევის მეთოდის გამოყენება ტესტირების ელემენტების შესარჩევად ყოველთვის არ არის მისანშეწონილი, რადგან მას გააჩნია ნაკლები ეფექტურობა; „პირველი, შერჩეული ბლოკი შეიძლება არ იყოს ტიპური მთლიანი გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლების ასახვის თვალსაზრისით. მართალია, ეს პრობლემა შერჩევის ნებისმიერი ფორმისთვისაა დამახასიათებელი, მაგრამ ყველაზე მეტად აღ-

ნიშნული პრობლემა თავს იჩენს ბლოკური შერჩევის დროს, როდესაც ტესტირების მთელი აქცენტი გადატანილია ერთობლიობის ერთ პატარა ნაწილზე; მეორე, დანახარჯების შემცირების სურვილის გამო არსებობს იმის ალბათობა, რომ შერჩეული იქნება მხოლოდ რამდენიმე ბლოკი. ეს განსაკუთრებით მაშინ ხდება, როდესაც შერჩევის ერთობლები დროს პერიოდება და არა ფინანსური ანგარიშგების ინდივიდუალური მუხლები...¹

მიუხედავად ამისა, ბლოკურმა შერჩევამ შესაძლოა მნიშვნელოვნად დაზოგოს აუდიტის სამუშაო დრო და ზოგჯერ პრაქტიკული მოსაზრებით უჭიკობესია ბლოკური შერჩევის გამოყენება და პრაქტიკული მოსაზრებით აუდიტორმა სწორედ ბლოკური შერჩევა მიიწინოს აუდიტის კონკრეტული მიზნის მიღწევის საუკეთესო საშუალებად.

საკუთრივ შემთხვევითი შერჩევის დროს აუდიტორი ცდილობს გენერალური ერთობლიობის ყველა ერთეულს შერჩევის თანაბარი შანსი მისცეს, არჩევს რა მათ ალალებდეს (ეინაიდან ამ დროს გენერალური ერთობლიობიდან ელემენტების შერჩევა გამოსაკლებლად ნამდვილად შემთხვევითობაზე, ყოველგვარი სტრუქტურული მეთოდების გამოყენებლად ხორციელდება). ამ მეთოდის გამოყენების დროს მოთავსია აუდიტორმა თავი აარიდოს ყოველგვარ წინასწარ განსახულ მიკროძოებულ დამოკიდებულებასა და პროგნოზირებას, რათა უზრუნველყოფილი იყოს იმის გარანტია, რომ გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტს ექნება შერჩევის შანსი, ანუ შერჩევითი ერთობლიობა იქნება გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული. ტესტირებისათვის ელემენტების შესარჩევად საკუთრივ შემთხვევითი შერჩევა, როგორც შემთხვევითი შერჩევის ალტერნატივა, მხოლოდ მაშინ გამოიყენონ თუ ნამდვილად იქნება დაცული მოუკერძოებლობის პრინციპი. შემთხვევითი შერჩევის მეთოდის გამოყენება არ არის მიზანშეწინილი სტატისტიკური შერჩევის დროს.

თითოეულ შერჩეულ მუხლზე აუდიტის კონკრეტული მიზნების შესაბამისი აუდიტორული პროცედურების განხორციელების შემდეგ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს:

- გაანალიზოს შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლინებული ნებისმიერი შეცდომა, რომლის დროს ანალიზის საფუძველზე, პირველ რიგში, უნდა დაადგინოს ის პირობები, რომლებიც წარმოშობს შეცდომას და ნამდვილად არის თუ არა შეცდომა. შერჩევითი ერთობლიობის აგებისას უნდა განისაზღვროს ის პირობები, რომლებმაც განაპირობა შეცდომა. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შეცდომების თვისობრივი ასპექტები, რომელმაც უნდა მოიცვას შეცდომების ხასიათსა და გამომწვევ მისხსნა, აგრეთვე, ამ შეცდომის შესაძლო გავლენა აუდიტის სხვა ფაზებზე;

- შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი შეცდომების პროგნოზირება-განსოგადოება გენერალური ერთობლიობისათვის, ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, თუ გენერალური ერთობლიობის პროგნოზირებული შეცდომა ასატან შეცდომას გადააჭარბებს, აუდიტორმა შესაძლოა დამატებით პროცედურები ჩაატაროს და შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესწორებაზე ერთგვარად ხელშეწყობის და შესაძლებელია პროგნოზირებას უკეთეს გენერალური ერთობლიობის ჯამურ შეცდომას, რათა შექმნას წარმოდგენა შეცდომების მასშტაბურობაზე და შეადაროს ასატან შეცდომას. ძირითადი პროცედურებისათვის ასატანი შეცდომა არის ასატანი უზუსტობა, რომელიც აუდიტორის მიერ ცალკეული ანგარიშგების ნაშთებისათვის ჩატარებული არსებითობის წინასწარი შეფასების თანხაზე ნაკლებია, ან მისი ტოლი უნდა იყოს" (ასს 530, მუხლი 52). პრაქტიკაში აუდიტორი ცდილობს აჩვენოს, რომ გამოვლინებული შეცდომა არ აღემატება ასატან შეცდომას, ეინაიდან თუ ასე არ მოხდა, ამ შემთხვევაში აუდიტორს არ ექნება მტკიცებულებები იმის საჩვენებლად, რომ გენერალური ერთობლიობა არსებითად სწორია. ანუ მას ექნება პოზიტიური მტკიცებულებები იმაზე, რომ გენერალური ერთობლიობა არსებითად არ არის სწორი;

- შერჩევის რისკის ხელახალი შეფასებისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს: შესაძლოა თუ არა, რომ გენერალურ ერთობლიობაში შეცდომამ გადააჭარბოს დადგენილ ასატან შეცდომას. თუ პროგნოზირებული შეცდომა აღემატება ასატან შეცდომას, აუცილებელია შერჩევის რისკის ხელახალი შეფასება და შესაძლოა აუცილებელი გახდეს დამატებით პროცედურების ჩატარება. ამის დასადგენად აუდიტორი გენერალური ერთობლიობის პროგნოზირებულ შეცდომას ადარებს ასატან შეცდომას ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტულ მტკიცებულებთან, ან კონტროლის სხვა კონკრეტულ პროცედურებთან დაკავშირებულ

¹ ACCA - საერთაშორისო პრაქტიკა. სახელმძღვანელო წიგნი 2.6 „აუდიტი და შიდა მიმოხილვა“ გვ. 128

ბული სხვა აუდიტორული პროცედურების შედეგების გათვალისწინებით. როდესაც პროგნოზირებული შეცდომა აჭარბებს ასეთ შეცდომას, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს შერჩევის რისკი და თუ ეს რიცხვი აღმოჩნდება მიუღებელი, შემდეგ განიხილავს აუდიტორული პროცედურების გაფართოების შესაძლებლობას, ან ახორციელებს ალტერნატიულ აუდიტორულ პროცედურებს.

რომელიმე დადგენილი კონტროლის პროცედურებიდან გადახრის დონის შეფასების დროს, კონტროლის ტესტებში აუდიტორები ხშირად იყენებენ შერჩევას ატრიბუტული ნიშნების საფუძველზე. ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევის შედეგები ორ შესაძლო შეფასებას უწოდობა (ე.ი. სწორია და არ არის სწორი). ატრიბუტული შერჩევა ძირითადად გამოიყენება კონტროლის ტესტების შემოწმებისას, სადაც შემოწმების ობიექტს არ გააჩნია ფულადი გამოსახელება. სტატისტიკის სპეციალისტებმა განაერთაქეს ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევა და შეიმუშავეს მეთოდი, რომლის მეშვეობით შესაძლებელია ღირებულებითი გადახრების გაზომვა და შესაბამისად, დასკვნების გამოტანა ფულად გამოხატულებაში – ეს არის ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევა. ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევაში ერთობლიობის მოცულობა გამოითვლება საიმედოების ფაქტორის გაყოფით სიზუსტეს, რომელიც გამოხატულია შეცდომების დონით. აუდიტორმა კოეფიციენტულ სიტუაციაში თითონ უნდა განსაზღვროს თითოეული კონტროლის ტესტისათვის ატრიბუტული ნიშნები და გადახრების პირობები. ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევის მოცულობის გამოთვლისას პრაქტიკაში იყენებენ ორ ურთიერთ დაკავშირებულ ფაქტორებს: რწმუნების დონეს და სიზუსტის ზღვარს. რწმუნების (საიმედოების ხარისხის) და რისკის დონის პარამეტრები ჩვეულებრივ მიღებულია 95%-იანი საიმედოობისა და 5% რისკის ექვივალენტის ფარგლებში, რაც უფრო დაბალია მოთხოვნილი საიმედოობის დონე, მით უფრო ნაკლებია შერჩევის მოცულობა. საიმედოობის დონე ჩვეულებრივ მიიღება 95%-ით. სიზუსტე (დაზღვევებლობა) გამოიხატება გენერალური ერთობლიობის შეცდომების დონით, რაც უფრო მაღალია მისაღები შეცდომების რისკი, მით უფრო ნაკლებია შერჩევის მოცულობა. პრაქტიკაში, როგორც წესი, გამოიყენება დაზღვევებლობის მაჩვენებელი მაქსიმუმ 2%-ისა. თუ 100 შემთხვევაში 2 შეცდომასზე მეტია, მაშინ შიდა კონტროლზე დაყრდნობა არ შეიძლება, გამოთვლითი პროცესების გადავიწყობის მიზნით, აუდიტორული ფირმების მიერ დამუშავებული იქნა სხვადასხვა ცხრილები. ერთ-ერთი ფორმულა და ცხრილია მოყვანილი ACCA საერთაშორისო პრაქტიკის სახელმძღვანელოში (წიგნი 2.6 „აუდიტი და შიდა მიმოხილვა“ გვ. 332).

საიმედოების ფაქტორი

შერჩევის მოცულობა = $\frac{\text{საიმედოების ფაქტორი}}{\text{სიზუსტე}}$

სიზუსტე

საიმედოების ფაქტორი (R ფაქტორი) განისაზღვრება რწმუნების დონისა და მოსალოდნელი შეცდომების რაოდენობის მიხედვით. ანუ იგი ცხრილში ასე გამოიყურება:

საიმედოების დონე საჭირო რწმუნის დონე	რისკის დონე	R-ფაქტორი არ არის მოსალოდნელი	R-ფაქტორი მოსალოდნელი ერთი შეცდომა
99%	1%	4,6	6,64
95%	5%	3,0	4,75
90%	10%	2,3	3,89
85%	15%	1,9	3,38
80%	20%	1,6	3,0
70%	30%	1,2	2,44

კონტროლის ტესტებით აუდიტორი კრებს მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ გადახრის კოეფიციენტი არ აღემატება დასაშვებ, აუდიტორისათვის მისაღებ დონეს. ამრიგად: ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევა წარმოადგენს ატრიბუტული შერჩევის მეთოდს, რომელიც გამოიყენება ძირითად ტესტებში დასკვნების გამოსატანად ფულადი გამოხატულებაში. ხოლო ატრიბუტული ნიშნებით შერჩევაში შერჩევის ერთობლიობის მოცულობა გამოითვლება საიმედოების ფაქტორის გაყოფით სიზუსტეზე, რომელიც გა-

მოსატულება შეცდომების დონით. რაოდენობრივი ნიშნებით შერჩევა დაკავშირებულია ისეთ შერჩევის ერთეულებთან, რომელთა მნიშვნელობის მიღება შეუძლიათ ფართო დიაპაზონის შესაძლო ღირებულებიდან.

აუდიტორული შერჩევის პროცედურების განსაზღვრისას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, თუ როგორი ნდობის დონეა ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემისადმი, რადგან რაც უფრო მეტად არის დარწმუნებული აუდიტორი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემაში, მით უფრო ნაკლები იქნება კონტროლის რისკის აუდიტორული შეფასება და მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო. ასევე დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტორისათვის საჭირო რწმენის დონეს. რაც უფრო მაღალია დონის რწმენა ესპეცირება აუდიტორს იმასთან მიმართებით, რომ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგები რეალურად ასახავენ ფაქტობრივად არსებულ შეცდომებს გენერალურ ერთობლიობაში, მით უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა იქნება საჭირო.

აუდიტორული შერჩევის პროცედურებს დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების თვალსაზრისით, რადგან შერჩევითი ტექნიკა აუცილებელი და დასაბუთებული საშუალებაა დასკვნების გამოსატანად აუდიტორულ მტკიცებულებებზე, შერჩევის პროცესი მოიცავს შერჩევის დადგენას, შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევას და შერჩევითი ერთობლიობის შეფასებას, რომელიც მოთხოვნების დაუცველობა, უდავოა, დიდ გავლენას მოახდენს აუდიტორულ სამართლიანი და კომპეტენტური დასკვნების შედგენაზე.

სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

აუდიტორული საქმიანობა ქვეყანაში თვისობრივად სრულიად ახალ ფაზაში შეიქცა მას შემდეგ, რაც ქართულ ენაზე ითარგმნა და გამოიქცა ბუღალტრული საერთაშორისო ფუნქციის მიერ მოწოდებული „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები)“. სტანდარტების პრაქტიკაში გამოყენება იმის წესრიგში დააყენა აუდიტორული საქმიანობის შინაარსისა და მეთოდების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან შესაბამისობა. ყოველივე ეს კი, მიგვანიშნებს, რომ საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის სისტემის ტრანსფორმაცია მიმდინარეობს იმ კონცეპტუალური პრინციპების შესაბამისად, რომელიც ჩამოყალიბებულია ასს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიღების შემდეგ. განვიხილო კერიოდის პრაქტიკამ ცხადყო, რომ აუდიტორული საქმიანობის ოპტიმალურად წარმართვის ძირითადი უზრუნველყოფის ფაქტორია ასს სრულიად დაუფლება. იმ აუდიტურ ფორმებში და ინდივიდუალურ აუდიტორთა საქმიანობაში სადაც აუდიტის ასს პრინციპების განხორციელებით ტარდება აუდიტი, შესაძლებელი შეიქმნა კონცეპტუალური მნიშვნელობის პრობლემების დაძლევა და აუდიტორული საქმიანობის წინაშე მდგომი ამოცანების შესრულების დონისძიებათა სრულყოფილად გატარება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები ქართველ აუდიტორებისათვის სრულიად ახალი ნორმატიული აქტია, მასში განმტკიცებულია ბევრი დებულება, წესი და მოთხოვნები, რომლებიც სრულიად უცხოა ჩვენი პრაქტიკოსი აუდიტორებისათვის. მაგრამ, შიში ამ ახალი წესების დანერგვით გამოიწვეული სიძნელების გამო, არ უნდა გახდეს ხელისშემშლელი ამ მოთხოვნების პრაქტიკულ საქმიანობაში დანერგვისათვის, პირიქით, მათ ხელი უნდა შეუწყო იმ წესების პრაქტიკაში დანერგვას, რომლებიც ცივილიზებულ ქვეყნებში აუდიტორულ მომსახურების დროს გამოიყენება, ანუ ქართული აუდიტი მზად უნდა იყოს მაღალგაცხივარებული ქვეყნების აუდიტის ადაპტაციისათვის. საბაზრო ურთიერთობებისათვის დამახასიათებელია, რომ აუდიტის სტანდარტებით აუდიტის ჩატარებით საანგარიშო ინფორმაცია უფრო გასაგები, სიმართლიანი და სანდო ხდება, რითიც გაიზრდება არსებული და პოტენციური ინვესტორთა ნდობა და ინტერესი, ხოლო ამ სტანდარტების მოთხოვნების შეუსრულებლობა პრობლემას შექმნის მეწარმეების ბიზნესსაზოგადოებისა და სახელმწიფო საგადასახადო ადმინისტრაციებს შორის ურთიერთობაში. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების უკეთ აღქმის მიზნით, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სპეციალისტები ინტენსიურად მუშაობენ ასს ცალ-

კული სტანდარტების კომენტარებზე, რეკომენდაციების და მიმოხილვების შედგენაზე, ყოველივე ხელს შეუწყობს აუდიტორებს პრაქტიკული საქმიანობის განხორციელებისას, სწორედ ამ მიზანს ემსახურება წარმოდგენილი ასს 600 კომენტარები „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“, რადგან დღესდღეისობით საქართველოში აუდიტური ფირმები დიდი ენთუსიაზმით არ აღიარებენ სხვა აუდიტორების პროფესიულ კვალიფიკაციას, მომსახურების იმ ნაწილში რომელიც ხელს შეუწყობს სრულყოფილი აუდიტის ჩატარებას და ასს დაცვას.

აუდიტორული შემოწმების სირთულის, საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების მრავალფეროვნებისა და მრავალსახეობის გამო, აგრეთვე აუდიტის ოპერაციების დუბლირების თავიდან აცილებისა და აუდიტის ეფექტურობის ამაღლებისათვის, ხშირ შემთხვევაში აუდიტორული ორგანიზაციები (დამოუკიდებელი აუდიტორები) აუდიტის ჩატარებისას მიიწვევენ სხვა აუდიტორებს, ან იყენებენ იმ ანგარიშებს და შედეგებს, რომლებიც შედგენილია სხვა აუდიტორების მიერ ეკონომიკური სუბიექტის მთლიანი ან რომელიმე კომპონენტის (ფილიალის, ქვედანაყოფის, განყოფილების) აუდიტიდან გამოძიწარე. სხვა დამოუკიდებელ აუდიტორებთან ურთიერთდამოკიდებულება მსგავსია მოწვეულ ექსპერტთან დამოკიდებულების, რადგან ამ შემთხვევაშიც მთავარი აუდიტორული ორგანიზაცია ასრულებს ძირითად სამუშაოებს და თავის თავზე იღებს მთელ პასუხისმგებლობას. ასეთი ანალოგი არ არის გასაკვირი რადგან ექსპერტის ჩართვა და სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებაც, არის კერძო შემთხვევა, როცა ძირითადი აუდიტორული ორგანიზაცია (აუდიტორი) აუდიტორულ შემოწმებაში ჩართავს გარე სპეციალისტებს, რომელთა მუშაობის ორგანიზაცია და მიზნები საერთოა. სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება იმ შემთხვევაში შეიძლება, თუ იგი ეკონომიკური სუბიექტის კომპონენტებს (ქვედანაყოფებს) ეხება და მის ფინანსურ ანგარიშგებაში არის ჩართული.

მსგავსი სიტუაციები, როდესაც მიწვევა ხდება სხვა აუდიტორების, გამოყენებულია სხვა აუდიტორების დასკვნები და გამოყოფილია პასუხისმგებლობის ზღვარი მთავარ აუდიტორულ ორგანიზაციასა და სხვა აუდიტორის სამუშაოების გამოყენებაზე წარმოქმნება შემდეგ შემთხვევებში:

- როდესაც მოწმდებიან განსაკუთრებულად მსხვილი საწარმოები, გაერთიანებები, პოლიდინგური კომპანიები, ბანკები და სხვა. მსგავსი სიტუაციებში ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაზე აუდიტორული დასკვნის წარდგენა ითვალისწინებს მასზე კონსოლიდირებულ დასკვნების წარდგენას იმ შემთხვევაში კი როდესაც ამ სათაო ორგანიზაციის დაქვემდებარებაში არიან შეიღობილი საწარმოები, ფილიალები, სხვა სახის კომპონენტები (ქვედანაყოფები) ამ დროს აუდიტირებული სუბიექტის საერთო ანგარიშგების შემოწმება ერთი აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ სირთულეს წარმოადგენს, ამის გამო ამ კომპონენტების აუდიტორული შემოწმებისათვის იწვევენ სხვა აუდიტორებს შემდეგ შემთხვევებში:
- როდესაც სხვა აუდიტორი ფირმა საანგარიშო წლის სხვადასხვა პერიოდში პროფილაქტიკის მიზნით, ახორციელებს აუდიტორულ პროცედურებს და მოაოვებულ აქვს სათანადო მასალები;
- როდესაც ერთი აუდიტორული ორგანიზაცია იცვლება მეორეთი და ახალი აუდიტორული ორგანიზაციების წარმომადგენლები სწავლობენ წინამორბედთა შენიშვნებს და დასკვნებს;
- მაშინ, როდესაც ორი ან რამდენიმე აუდიტორი ერთობლივად ახორციელებენ აუდიტორულ შემოწმებას და იმ შემთხვევაშიც ისინი იყენებენ ერთმანეთის სამუშაოს; აუდიტის დროს სხვა პირთა და ორგანიზაციების მიერ მოაოვებული მასალების გამოყენებასთან დაკავშირებით არსებობს ერთი საერთო პრინციპი;
- *პირველი* - სხვა პირთა და ორგანიზაციების მიერ მოაოვებული მასალების გამოყენება არ ნიშნავს იმას, რომ ძირითად აუდიტორულ ორგანიზაციას ეხსნება პასუხისმგებლობა აუდიტორული ორგანიზაციის; ბუღალტრული ანგარიშგების მონაცემების უტყუარობის აზრის გამოთქმაზე;
- *მეორე* - მთავარი აუდიტორი აბსოლუტურად თუ არა, ნაწილობრივ მიანც უნდა იყოს დაარწმუნებული სხვა პირების მიერ ჩატარებული სამუშაოს ხარისხიანობაში და უნდა განისაზღვროს თუ რა გავლენას მოახდენს ეს მასალები აუდიტორული შემოწმების შედეგებზე მთლიანობაში;

- **შესაშვებ** - ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის შედგენისას აუცილებელია შეფასებული იქნეს სხვა პირების მიერ ჩატარებული სამუშაოების საიმედოობა და მისი გამოყენების მიზანშეწონილობა საერთო დასკვნების ფორმირებისას;
 - **მეოთხე** - გათვალისწინებული უნდა იქნეს, რომ სხვა პირების მიერ შედგენილ დოკუმენტაციაზე დაყრდნობის აუცილებლობის შემთხვევაში, ძირითადი აუდიტორების წინაშე აყენებს მოთხოვნებს მათთან რაციონალური და ეფექტური ურთიერთდაზოგადებულების აუცილებლობისას.
- სხვა აუდიტორების სამუშაოების შედეგების გამოყენების სარგებლობის მნიშვნელოვან არგუმენტს წარმოადგენს ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფების საადრიცხვო საფინანსო ინფორმაციაში არსებითი დამახინჯებების არსებობის რისკი. ასეთი დამახინჯებების აღბათობის შეფასება წინასწარ დონეზე შეიძლება მოხდეს მთავარი აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის ბიზნესის გაცნობისას, ამასთან სასურველია მთავარმა აუდიტორმა განიხილოს:
- სოციალური ეკონომიკური, დარგობრივი და რეგიონალური ფაქტორები, რომლებსაც პოტენციურად შეუძლიათ გავლენა მოახდინონ ქვედანაყოფებთან ურთიერთობაზე (ფულადსაკრედიტო, ფისკალური, სავალუტო, ტექნოლოგიური და სხვა).
 - ეკონომიკური სუბიექტის ეკონომიკური პოლიტიკის ხასიათი ქვედანაყოფებთან მიმართებაში (მ.შ. კორპორაციული ორგანიზაციის და კაპიტალის სტრუქტურის თავისებურებები, ფინანსირების წყაროები, სამეწარმეო და მმართველობითი სტრუქტურის თავისებურებები: ბუღალტრული ანგარიშგების მეთოდების კონსოლიდაციის ხასიათი, მოგების განაწილების წესი);
 - იმ ოპერაციების არსებობა, რომლებიც ტარდება ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფების მიერ მათი მასშტაბებისა და მნიშვნელობის თვალსაზრისით;
 - ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფების მიმართ ნორმატიულ-სამართლებრივ აქტების გამოყენების ადეკვატურობა, რომლებიც არეგულირებენ საფინანსო სამეურნეო ოპერაციებს.
- ასს 600 „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების“ მიხედვით ძირითადი მიზნებისა და მისგან გამოდინარე პროცედურებს განხილვამდე, სტანდარტის უკეთ აღქმის მიზნით საჭიროა განესაზღვროთ სტანდარტში გამოყენებული ცნებები „**მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი**“, „**სხვა აუდიტორი**“ და „**კომპონენტი**“:
- მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი** – ესაა აუდიტორი (ან აუდიტური ორგანიზაცია) რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა იმ ფინანსურ ანგარიშგების დასკვნაზე, როდესაც ეს ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს აუდიტური სამეურნეო სუბიექტის ერთ ან მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას და მისი აუდიტი ჩატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ. მთავარი აუდიტორის ფუნქციების პასუხისმგებლობის განსაზღვრამდე, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მისი პირადი მონაწილეობის ხარისხი, რათა იგი ჩაითვალოს მთავარ აუდიტორად. ამ მიზნით გასათვალისწინებელია:
- ქვედანაყოფების მარეწებელთა ფინანსური ანგარიშგების იმ ნაწილის არსებობა, რომლის აუდიტს მთავარი აუდიტორი ატარებს;
 - მთავარი აუდიტორის ცოდნის დონე სამეურნეო სუბიექტის კომპონენტის საქმიანობასთან მიმართებით;
 - სხვა აუდიტორების მიერ აუდიტირებული სამეურნეო კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკი;
 - დამატებითი პროცედურების გამოყენების შესაძლებლობა აუდიტირებული ორგანიზაციის კომპონენტების მარეწებლებთან დაკავშირებით, რომელთა აუდიტსაც ატარებს სხვა აუდიტორი, რამაც უნდა უზრუნველყოს მთავარი აუდიტორის მონაწილეობა ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტში.
- სხვა აუდიტორად** ითვლება მთავარი აუდიტორიდან განსხვავებული ნებისმიერ პირი, რომელიც პასუხისმგებელია კომპონენტების იმ მარეწებლებების აუდიტორული დასკვნის მოზადებაზე, რომლებიც ჩართულია საბუღალტრო ანგარიშგებაში, რომლის აუდიტს ატარებს მთავარი აუდიტორი. ცნება „სხვა აუდიტორი“ გულისხმობს აუდიტორულ ფორმას (ან დაშოკიდებულ აუდიტორს) იმასთან მიმართებაში, თუ ვინ უტარებს ძირითად ეკონომიკურ სუბიექტს აუდიტს და ვინ ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფს.

კომპონენტი იგულისხმება ეკონომიკური სუბიექტის ნაწილი: განყოფილება, ქვედანაყოფი, ფილიალი, წარმომადგენლობა, შეიღობილი საწარმო, ერთობლივი საწარმო, მეკავშირე საწარმო ან სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც არ წარმოადგენს დამოუკიდებელ იურიდიულ პირს და რომლის ფინანსური ინფორმაცია ჩართულია მთავარი აუდიტორის მიერ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

მთავარი აუდიტორის პროცედურები მსხვილი და რთული ეკონომიკური პროცედურების (რომელთა ნაერთ ბულალტრულ ანგარიშგებაში ჩართულია სხვა კომპონენტების ბულალტრული ანგარიშგების მონაცემები) აუდიტის განხორციელებას, მთავარმა აუდიტორმა სამუშაოს დაწყებამდე უნდა განსაზღვროს:

- საქმარისთა თუ არა მის მიერ წინასწარ ჩატარებული სამუშაოების საფუძველზე მოპოვებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით მოაშადოს და გასცეს ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე უტყუარი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით აუდიტორული დასკვნა დამოუკიდებლად, ისე რომ ამ მიზნისათვის არ მოიწვიოს სხვა აუდიტორი;

- ქვედანაყოფის (კომპონენტების) არსებობა იმ ნაწილში, სადაც აუდიტი უნდა ჩატაროს მთავარმა აუდიტორმა და ქვედანაყოფის ის ნაწილი, რომლის აუდიტს ის არ ატარებს და მის ჩასატარებლად უნდა მოიწვიოს სხვა აუდიტორი;

- სხვა მოსაწვევი აუდიტორის პროფესიული კომპეტენცია მოცემულ კონკრეტულ სამუშაოსთან მიმართებაში (განათლება, გამოცდილება ამ დარგში, ტექნიკური საშუალებების არსებობა, სამეცნიერო-მეთოდოლოგიურ საქმიანობაში მონაწილეობა, იმიჯი საქმიან გარემოში და კოლეგების აზრი);

- პროცედურები საქმარის და შესაფერი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმაზე, რომ სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაო მთავარი აუდიტორების მიზნების ადეკვატურია მოცემული კონკრეტული დავალების თვალსაზრისით;

- მისი მონაწილეობა შესაბამისი ქვედანაყოფების აუდიტში. საუბარია არა სტანდარტებით განსაზღვრულ აუდიტზე, არამედ აუცილებლობის შემთხვევაში სოგიერთი დამატებითი პროცედურის ჩატარებაზე, რადგან მთავარი აუდიტორის პასუხისმგებლობა, რომელიც დაკავშირებულია კრებულთა ანგარიშების აუდიტთან, უშვებს მთავარი აუდიტორის აქტიურ მონაწილეობას აუდიტში, რომელსაც ასრულებენ სხვა აუდიტორები.

მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორებს კონსულტაციები უნდა გაუწიოს ისეთ საკითხებზე, რომელიც უზრუნველყოფს, როგორც ქვედანაყოფის ისე ძირითადი ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტის სრულყოფილად ჩატარებას. ამ მიმართებით განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს დამოუკიდებლობის მოთხოვნებს, როგორც ეკონომიკური სუბიექტის, ასევე ქვედანაყოფების მიმართ შესაბამისი ოფიციალური ინფორმაციის მოპოვებას, სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოებისა და დასკვნების გამოყენების საჭიროებას და ამ მიმართებით მათი ძალისხმევის კოორდინაციას. ამ მიზნით მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორებთან ერთად უნდა იმსჯელოს გამოყენებული პროცედურების შესახებ, გადასინჯოს სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები.

აღნიშნული პროცედურების გამოყენება მთავარ აუდიტორს შეიძლება არ დასჭირდეს თუ მანამდე მოპოვებული იქნება საქმარის და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებანი იმაზე, რომ სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაო მოიცავდა დამაკმაყოფილებელი დონის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკასა და პროცედურებს, ან როდესაც მთავარ აუდიტორს და სხვა აუდიტორებს აქვთ ხანგრძლივი, ოფიციალური ურთიერთობები მსგავსი პროცედურების ჩატარების და ეს პროცედურები უზრუნველყოფენ აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

აუდიტორთა შორის თანამშრომლობა. მთავარი აუდიტორი სანამ განსაზღვრავდეს, თუ რა კონტექსტში ამირებს სხვა აუდიტორის შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას, მან უნდა აღიაროს სხვა აუდიტორი, რომელსაც დაეკისრება პასუხისმგებლობა ეკონომიკური სუბიექტის ერთი ან რამდენიმე ქვედანაყოფის ბულალტრული ანგარიშგების მანიევრებლების აუდიტის მომზადებაზე. აუდიტორული შემოწმების ცალკეულ საკითხებში სხვა აუდიტორების ან ექსპერტების ჩართვა გათვალისწინებული უნდა იყოს გარიგების წერილით (ასს 210). აუდიტის დაგეგმვის საწყის ეტაპზე მათი მოქმედების კოორდინაციის მიზნით მიზანშეწონილია, მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორთან ერთად განიხილოს სამუშაოს

შესრულებისა და შესამოწმებელი საკითხების კოორდინაციის გრაფიკი და ამასთანავე ერთად უნდა აცნობოს სხვა აუდიტორს მის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენების შესახებ, ხოლო სხვა აუდიტორმა შემოწმების პროცესში უნდა გაითვალისწინოს, რომ მის მიერ აუდიტირებული ორგანიზაციის ბუღალტრული ანგარიშგების ინფორმაცია ჩართულია ეკონომიკური სუბიექტის შემაჯამებელ კვებისთან ანგარიშგებაში, რომლის აუდიტი მთავარი აუდიტორი ატარებს. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორების ურთიერთქმედებისას სასარგებლოა ერთმანეთში შეთანხმონ საკითხები შემოწმების ჩატარების მეთოდებზე და ძირითადი პროცედურების შეთანხმებულ გამოყენებაზე. მთავარ აუდიტორს, რომელმაც უნდა შეადგინოს აუდიტორული დასკვნა ეკონომიკური სუბიექტის შემაჯამებელ ანგარიშზე, ობიექტურად აქვს უფრო სრულყოფილი ინფორმაცია ამ ეკონომიკური სუბიექტის ოპერაციების შესახებ, რასაც აუდიტის ჩატარებისას განსაკუთრებული მნიშვნელობა უნდა მიანიჭოს სხვა აუდიტორმა, რათა კანონიერად და მაღალ პროფესიულ დონეზე მოხდეს საკითხების შესწავლა. ამასთან ერთად, მთავარმა აუდიტორმა უნდა მიაქროს სხვა აუდიტორის ყურადღება ისეთ პრობლემურ ასპექტებზე, რომელთაც განსხვავებულ ყურადღებას მოითხოვენ შესამოწმებელი ორგანიზაციის შიგნით ოპერაციების განსაზღვრის პროცედურებზე, ანუ იმ ოპერაციებზე, სადაც საადრიცხველ-საფინანსო ინფორმაციების შეცდომების და დამახინჯებების რისკი უფრო მაღალია. აუდიტორების ურთიერთქმედება შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი პრინციპების საფუძველზე:

- მთავარი აუდიტორის მიერ სხვა აუდიტორის შესრულებული სამუშაოების და საბოლოო მასალების გაცნობა;
- აუდიტორების შეხვედრები, მათ შორის, აუცილებლობის შემთხვევაში, ეკონომიკური სუბიექტისა და მისი ქვედანაყოფების ხელმძღვანელობის წარმომადგენლობის მონაწილეობით;
- ერთობლივი პროცედურების ჩატარება მთავარი აუდიტორისა და სხვა აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფთა შორის ოპერაციებთან მიმართებაში;
- შეთანხმებები მთავარ აუდიტორსა და სხვა აუდიტორს შორის გარიგებებსა და სხვა ინფორმაციის დეტალებზე, რომელიც არსებითია ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფების ბუღალტრული აღრიცხვის საერთო საკითხებიდან;
- ეკონომიკურ სუბიექტზე და მისი ქვედანაყოფის საქმიანობის შესახებ ფაქტების ურთიერთინფორმირება, რომელიც შესაძლოა მნიშვნელოვანი იყოს, როგორც მთავარი, ისე სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსათვის;
- სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესწავლის დროულობა, ფორმა და მოცულობა დამოკიდებულია მიმდინარე აუდიტის ხასიათსა და მოცულობაზე, აგრეთვე ამ აუდიტორთა პროფესიული კომპეტენტურობის შეფასებაზე და მასთან თანამშრომლობის გამოცდილებაზე.

ამ მონაცემების საფუძველზე მთავარ აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტორული ასრი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგების თაობაზე დააფუძნოს სხვა აუდიტორის ანგარიშს, რომელმაც შეამოწმა ერთი ან რამოდენიმე ქვედანაყოფი. მთავარი აუდიტორის ეს ქმედება, როგორც ფაქტი ნათლად უნდა დაეჩიოსრდეს აუდიტორულ ანგარიშში და იქვე მითითებული უნდა იქნეს ფინანსური ანგარიშების რომელი ნაწილი შეამოწმა სხვა აუდიტორმა. თუ მთავარი აუდიტორი აკეთებს ამგვარ მინიშნებას აუდიტორულ ანგარიშში, აუდიტორული პროცედურები შემოიფარგლება ამ სტანდარტის 7 და 11 პარაგრაფში აღწერილი პროცედურებით.

სხვა აუდიტორმა თავისი ფუნქციების განხორციელებისას აუცილებლად უნდა დაიცვას აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები: დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა, სტანდარტები, ინფორმაციის კონფიდენციალობა და პროფესიული ქცევა. სხვა აუდიტორი ვალდებულია უზრუნველყოს სათანადო პირობები, რათა მთავარი აუდიტორი შეუფერხებლად გაეცნოს მის მიერ მოპოვებულ მასალებს. თუ აუდიტორის მსვლელობისას სხვა აუდიტორმა გამოავლინა ფაქტები, რომლებსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს მთავარი აუდიტორისათვის, მან ეს ფაქტები დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს მთავარ აუდიტორს. სხვა აუდიტორის მიერ მოპოვებული ყველა სახის ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებულია ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტის მსვლელობისას, მთავარ აუდიტორზე გადაეცემა შეთანხმებული უნდა იყოს აუდიტორული ქვედანაყოფის ხელმძღვანელობასთან. თუ ქვედანაყოფის ხელმძღვანელობა უარზეა ასეთი

ინფორმაციის მიწოდების მთავარ აუდიტორზე, სხვა აუდიტორმა ეს გარემოებაც უნდა აცნობოს მთავარ აუდიტორს, სხვა აუდიტორი ასევე ვალდებულია მთავარ აუდიტორს აცნობოს აუდიტის მოცულობის შეზღუდვის მცდელობის ფაქტიც.

დიდი მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორებს შორის ინფორმაციის გაცემის დროს კონფიდენციალური პრინციპების გათვალისწინებას. ამა თუ იმ ინფორმაციის გაცემის დროს (მთავარი აუდიტორის მიერ სხვა აუდიტორისათვის ან პირიქით) წარმოიქმნება საკმაოდ დელიკატური საკითხები ინფორმაციის კონფიდენციალობის შესახებ. ზოგ შემთხვევაში, საჭიროა ურთიერთობების სუბიექტთა სპეციფიკურმა ნიუანსმა შეიძლება შეაფერხოს ინფორმაციის თავისუფალი მიწოდება აუდიტორებისათვის. აუცილებელია მთავარმა აუდიტორმა მიაღწიოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან სხვა აუდიტზე ინფორმაციის გაცემის უფლებას, თუმცა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას შეუძლია ჩათვლიოს საჭიროდ თავი შეიკავოს ასეთი ქმედებებისაგან ან მიიღოს ზომები წარმოქმნილი სირთულის გადასაჭრელად.

სხვა აუდიტორებთან ურთიერთქმედების განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ასპექტები აუცილებლად უნდა აისახოს მთავარი აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაციაში, რომელსაც სასურველია დაერთოს სხვა აუდიტორის საქმიანობის მიმოხილვა, ხოლო რიგ შემთხვევაში, ძირითადი ასპექტებისა მომენტების განხილვა. ეგრძოდ კი, სამუშაო დოკუმენტებში მთავარი აუდიტორი ახასიათებს:

- ქვედანაყოფის ჩამონათვალს, რომლის აუდიტი ჩატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ;
- სხვა აუდიტორის საანკეტო მონაცემებს;
- ქვედანაყოფის აუდიტის მანევრებლების უმნიშვნელოვანეს შედეგებს;
- მთავარი აუდიტორის მიერ შესრულებული პროცედურები სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან მიმართებაში და შედეგები, რომლებიც მიღებულია სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტით.

მთავარმა აუდიტორმა უნდა შეაგროვოს საკმარისად დამაჯერებელი და დაწვრილებით სამუშაოთა დოკუმენტები, რასაც მთავარი აუდიტორი დაურთავს აუდიტის დოკუმენტაციას, კიდევ ერთი დადასტურებაა ევალიფიციურად ჩატარებული აუდიტისა და იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მას რაიმე პრეტენზია წაუყენებს.

ასს „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ მიხედვით განსაზღვრულია როგორც მთავარი აუდიტორის, ისე სხვა აუდიტორის პასუხისმგებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული მოწვეული პირი (სხვა აუდიტორი, ექსპერტი) პერსონალურად პასუხისმგებელია შესრულებულ სამუშაოზე და იგი დასკვნაში საკუთარ აზრს წარმოადგენს. მთავარი აუდიტორი ვალდებულია ჩატაროს განსაზღვრული ოპერაციები, რათა გამოიყენოს მათ მიერ მოპოვებული მასალები და დარწმუნდეს მის უტყუარობაში, რადგან მთავარი აუდიტორი პასუხს აგებს იმ გადაწყვეტილებაზე, რომელსაც სამუშაო პროცესში იღებენ, მათ შორის მომსახურების მოცულობის, აუდიტის სტრატეგიის, აუდიტისა და ანგარიშების უმთავრესი, როგორც ტექნიკურ ისე თეორიულ საკითხებზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მთავარი აუდიტორი სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას ითვალისწინებს მათ მიერ შესრულებული სამუშაოების გავლენას აუდიტის საბოლოო შედეგებზე. მას პასუხისმგებლობა ეკისრება ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორული დასკვნის წარდგენაზე იმ შემთხვევაშიც, თუ ეს ანგარიშგება ეკონომიკური სუბიექტის კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციას მოიცავს და მათი აუდიტი სხვა აუდიტორის მიერ არის ჩატარებული.

ანგარიშის წარდგენის დროს გასათვალისწინებელი მოსაზრებებმა მთავარმა აუდიტორმა სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოების აღიარებამდე, სასურველია განაალიზოს აუდიტორული ქვედანაყოფის სხვადასხვა სამსახურის მიერ შესრულებულ სამუშაოთა საიმედოობა, მათ მიერ წარმოდგენილი სხვადასხვა ანგარიშების შედეგის სისწორე, აგრეთვე ის ინფორმაცია, რომლებსაც იგი მოპოვებს ძირითადად ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტის პროცესში და ნაწილობრივ ახასულობა ქვედანაყოფთა ურთიერთქმედებების მიმართებაში, კრების ოქმებში, მიმოწერებში და სხვა სახის დოკუმენტებში. ამასთანავე გასათვალისწინებელია, რომ ხშირ შემთხვევაში ძირითადად ეკონომიკური სუბიექტის თანამდებობის პირებთან საუბრისას შეიძლება მოპოვებული იქნეს გარკვეული ინფორმაცია ქვედანაყოფის სუსტი მხარეების, საქმიანობის თავისებურებებზე და

სხვადასხვა ასპექტებზე, რაც წაადგება აუდიტის პროცესში დამაჯერებელი მტკიცებულებების მოპოვებას.

მთავარმა აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს ქვედანაყოფის აუდიტის ჩატარებისას მოპოვებული შედეგები, აგრეთვე გაითვალისწინოს ყველა ის მონაცემი, რომელიც ეხება ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობას. მთავარი აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების მოცულობა, რომელიც ქვედანაყოფილების აუდიტორთა ნამუშევრების ანალიზს ეხება, დამოკიდებულია შემოწმების კონკრეტულ გარემოებებზე, მოპოვებული მასალების სრულფასოვნებასა და იმ შეხედულებებზე, რაც მთავარ აუდიტორს ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფის აუდიტის ჩატარებულ სხვა აუდიტორზე შეეძქნა.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შეუძლებელია სხვა აუდიტორის სამუშაოს შედეგების გამოყენება ან განხორციელდეს აუცილებელი დამატებითი პროცედურები ქვედანაყოფის მანევრებლეთთან მიმართებაში, რომლის აუდიტიც ჩატარებული აქვს სხვა აუდიტორს, მთავარმა აუდიტორმა უნდა შეადგინოს პირობითი აუდიტორული დასკვნა ან უარი თქვას ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ აზრის გამოთქმაზე (დასკვნის გაცემაზე) იმის გამო, რომ აუდიტორული შემოწმება შეზღუდული მოცულობით ჩატარდა.

როდესაც სხვა აუდიტორმა შეადგინა ან აპირებს შეადგინოს ქვედანაყოფის მანევრებლების შესახებ მოდიფიცირებული დასკვნა, რომელიც შეიცავს სპეციალურ ასახსნელ პარაგრაფს, მაშინ მთავარმა აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტორული დასკვნის შედგენის აუცილებლობის ან მიზანშეწონილობის საკითხი, რომელიც მოდიფიცირებული დასკვნის შედგენის საფუძველს წარმოადგენს. ამჟღად დროს უნდა განსაზღვროს გარემოებანი, რომლებიც აისახა სხვა აუდიტორის აუდიტორულ დასკვნაში ქვედანაყოფის მანევრებლების შესახებ და რა მნიშვნელობისაა იმ სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგებისათვის, რომელზედაც დასკვნას თვითონ იძლევა რადგან არ არის გამორიცხული, რომ მასაც შეიძლება დაჯიშდეს თავისი დასკვნის მოდიფიცირება.

პასუხისმგებლობის განაწილება. მთავარი აუდიტორი ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის შედგენისას ეყრდნობა სხვა აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფის აუდიტორულ დასკვნას, ამიტომ მან ეს უაქტი აუდიტორულ დასკვნაში უნდა დააფიქსიროს, კერძოდ, მითითებული უნდა იქნეს, რომ მთავარ აუდიტორს არ ჩაუტარებია ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფის მანევრებლების აუდიტი და მისი აზრი დაფუძნებულია სხვა აუდიტორის დასკვნაზე. თუ მთავარი აუდიტორი ასეთ მინიშნებას აკეთებს თავის დასკვნაში, ეს იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორული პროცედურები შეზღუდულია. მთავარი აუდიტორის მიერ დადებითი დასკვნის შედგენის შემთხვევაში, საჭირო არ არის აღნიშვნა, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ქვედანაყოფის აუდიტი ჩატარა სხვა აუდიტორმა, რადგან ეს შეიძლება ჩაითვალოს როგორც დამატებითი შენიშვნა, ან შესწორება რაც მნიშვნელოვანია, ასევე ჩანაწერის შეუტანლობით მთავარი აუდიტორი ხაზს უსვამს მის ერთპიროვნულ პასუხისმგებლობას აუდიტის მომხმარებლის წინაშე.

პასუხისმგებლობა, რომელსაც იღებს მთავარი აუდიტორი სხვა აუდიტორის მიერ გაცემული დასკვნის გამოყენებისას, დამოკიდებულია მთელ რიგ გარემოებებზე:

ა) მთავარი აუდიტორი არ არის პასუხისმგებელი სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებულ სამუშაოზე, რადგან თვლის, რომ აუდიტორული რისკის დონე მაღალია. მთავარი აუდიტორი თანხმდება, რომ გამოთქვას თავისი აზრი კონსოლიდირებული ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ მთლიანობაში (დასკვნის საფუძველზე აღნიშნულ ასპექტებზე, რომელიც წარმოადგინა სხვა აუდიტორმა), მაგრამ საკუთარი დასკვნის წარდგენის შესაძლებლობა შენიშვნებით;

ბ) მთავარი აუდიტორი თავის თავზე არ იღებს პასუხისმგებლობას სხვა აუდიტორის მიერ ჩატარებულ სამუშაოზე მნიშვნელოვანი მიზეზებით. ეს მიზეზები შეიძლება იყოს განსაზღვრული, მაგ., მთავარი აუდიტორისათვის ცნობილია, რომ სხვა აუდიტორს ჯერ არ აქვს საკმარისი რეპუტაცია ან სხვა ასპექტები. ან იმ სიტუაციაში თუ მთავარი აუდიტორი ხედავს აუდიტორის სფეროს არსებით შეზღუდვებს დამკვეთის ან სხვა გარემოებათა გამო, ამ შემთხვევაში მას უფლება აქვს შეადგინოს მოდიფიცირებული დასკვნა, ან უარი თქვას დასკვნის შედგენაზე;

გ) მთავარმა აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის შემთხვევა, როდესაც სხვა აუდიტორმა გამოთქვა არსებითი შენიშვნები. ამ შემთხვევაში მთავარი აუდიტორი არ იღებს პასუხისმგებლობას სხვა აუდიტორის სამუშაოს. ამ შემთხვევაში მთავარი აუდიტორი ადგენს მოდიფიცირებულ დასკვნას ან შეზღუდვების გამო არ ადგენს აუდიტორულ დასკვნას;

დ) მთავარი აუდიტორი ითვალისწინებს იმას, რომ სხვა აუდიტორმა გააკეთა არსებითი შენიშვნები, ამიტომ არ იღებს თავის თავზე პასუხისმგებლობას სხვა აუდიტორის დასკვნას. ისე როგორც ზემოთ აღნიშნულ შემთხვევაში, აუდიტორული დასკვნის გაცემას ხელმძღვანელობს იმავე პრინციპით;

ე) მთავარი აუდიტორი არ ინაწილებს პასუხისმგებლობას სხვა აუდიტორთან იმ შემთხვევაში, თუ მას არ აქვს საშუალება დაწერილებით გაეცნოს მოსოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს (მაგ., ის მონაცემები, რომლებიც მიღებული იქნა აუდიტორული შემოწმებისას სამართალდამცავი ორგანოების ან სასამართლოს დაჯვარებით და შეიძლება გამოქვეყნდეს იმ მოცულობით, როგორც ეს ორგანოები ნათელიან). მოცემულ სიტუაციაში მთავარი აუდიტორი ადგენს დასკვნას შენიშვნების გარეშე.

ამრიგად, წარმოდგენილი აუდიტორული დასკვნის სოფიერით ელემენტის სახეცვლილება (მ.შ. იმ შემთხვევაშიც, როცა მთავარი აუდიტორი იყენებს სხვა აუდიტორის დასკვნას) შეიძლება ვარირებდეს და თვით დასკვნის სახეცვლილება არსებითად შეიცვალოს. ანუ ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტორულმა დასკვნამ ნათლად უნდა წარმოაჩინოს ყველა გამოვლენილი ფაქტი და ჩართოს იგი საერთო დასკვნაში.

ასს „სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ არ ერკველება იმ შემთხვევის დროს, როდესაც ქვედანაყოფის მანეჯერებლები არ არის არსებითი ძირითადად ეკონომიკური სუბიექტის ანგარიშგებისათვის მოდიანობაში. ამასთან ერთად, ქვედანაყოფის აუდიტისას, რომლის მანეჯერებლები არ არის არსებითი, მაგრამ არსებითია მოდიანნი ანგარიშგებისათვის, აღნიშნული სტანდარტის გამოყენება აუცილებელია.

შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენება

სახელმწიფო მმართველობის სრულყოფილი ფუნქციონირება მნიშვნელოვანწილად სახელმწიფოში მოქმედი კონტროლის სისტემის გამართულ მუშაობაზე დამოკიდებული, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს მოქმედი კანონებისა და წესების შესრულების შემოწმების ორგანიზაცია. კონტროლი ისტორიული კატეგორიაა, მისი შინაარსი და ფორმები სხვადასხვა სასოგადოებრივ-ეკონომიკურ ფორმაციებში განსხვავებულია და განისაზღვრება სახელმწიფოს მმართველი ორგანოებისა და ქონებრივი ინტერესების დაცვის საზოცანებით. სწორედ ამის შედეგია, რომ არ არსებობს სახელმწიფო სადაც ამა თუ იმ ახით არ ფუნქციონირებს კონტროლის განმახორციელებელი ორგანო, რომლის გამართულ საქმიანობაზე ბევრად არის დამოკიდებული სახელმწიფოში კანონის უზენაესობა.

ტერმინი „კონტროლი“ წარმოდგება ფრანგული სიტყვიდან „ონტიოს“ და ნიშნავს შემოწმების მიზნით ზედამხედველობას, მეთვალყურეობის გაწევას. თითქმის ასეთი შინაარსის მქონე ტერმინია „რევიზია“ (Revision), ამიტომ ხშირად საკანონმდებლო აქტებში ორივე ტერმინი ერთნაირი მნიშვნელობით იხმარება, ამას ნაწილობრივ ისიც უწყობს ხელს, რომ ზოგჯერ ამ ფუნქციებს ერთი და იგივე ორგანოები ახორციელებენ, თუმცა მათ შორის გარდა ტერმინოლოგიური ხასიათის სხვაობისა, არსებობს შინაარსობრივი განსხვავებაც. კონტროლი უფრო ვრცელია, იგი სახელმწიფო, სამეურნეო და სასოგადოებრივი საქმიანობის ყველა დარგს და სფეროს მოიცავს, რის გამოც უფრო გლობალურია, მაშინ, როდესაც რევიზიის საქმიანობის არეალი შეზღუდულია.

ყოფილ საბჭოთა კავშირში კონტროლის ფორმები და მეთოდები აღმინისტრაციული - განმკარგულებით პრინციპებს ეფუძნებოდა და მრავალი სახელმწიფო და სასოგადოებრივი ორგანო ახორციელებდა, რის გამოც მათ არაკონდინირებულ მუშაობას სამეურნეო საქმიანობის გაუმჯობესების ნაცვლად, ხშირ შემთხვევაში, პირიქით, დიდი ზიანი მოჰქონდა. ასეთი მიდგომის შედეგად აღრიცხვისა და კონტროლის სამსახურმა დაკარგა თავისი ნამდვილი შინაარსი და მთლიანად ფორმალური გახდა.

მას შემდეგ, რაც საქართველო შეუდგა საპარტოლბრივი სახელმწიფოს მშენებლობას, საბაზრო ურთიერთობებზე ორიენტირებული ეკონომიკის დაფუძნებას, ახალი ორგანიზაციულ-საპარტოლბრივი სტრუქტურების ფორმირებისას წინა პლანზე წამოიწია მესა-კუთვითა და კრედიტორთა მიერ დაბანდებული სახსრების გარანტირებული უზრუნველყოფა, ყოველივე ამან კი განაპირობა როგორც მაკონტროლებელი ორგანოების სისტემის, როგორც ტრანსფორმაცია ისე სრულიად ახალი, მაკონტროლებელი სტრუქტურების - დამოუკიდებელი აუდიტორებისა და და შიდა აუდიტის ინსტიტუტის ჩამოყალიბება, რომლებიც კონტროლის სუბიექტის სტატუსიდან გამომდინარე, მთლიანად საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებს მიესადაგება: რაც სახელმწიფოს კუთვნილებდა, ის მის მიერვე უნდა იყოს კონტროლირებადი, ხოლო რაც საბაზრო სექტორშია, მისი კონტროლი უნდა მოახდინოს დამოუკიდებელმა არასახელმწიფოებრივმა ორგანომ. დღეს დამოუკიდებელმა აუდიტურმა სამსახურმა ქვეყნის მართვის სისტემაში მნიშვნელოვანი ადგილი დაიმკვიდრა, ნათელი გახდა აუდიტის მთელი რიგი უპირატესობანი რეეისიასთან შედარებით და ამისთანავე დამტკიცდა, რომ ორგანიზებულ აუდიტორულ მომსახურებას თავისი მოკრძალებული წვლილის შეტანა შეუძლია ეკონომიკური ცხოვრების სტაბილურობაში.

მაკონტროლებელი ორგანიზაციების ტრანსფორმაციის შედეგად საქართველოში ჩამოყალიბდა ამ დარგის ახალი, სრულიად განსხვავებული სტრუქტურა:

- სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოები, რომლებიც ახორციელებენ ყველა დონის ბიუჯეტში შემოსული და დახარჯული თანხების კონტროლს და რაიმის უმაღლეს მარეგულირებელ ორგანოდ მინიჭებულია საქართველოს კონტროლის პალატა;

- საუწყებო მაკონტროლებელი სარევიზიო სამსახურები, რომლებიც ახორციელებენ დაქვემდებარებულ საწარმოებსა და ორგანიზაციებში საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კონტროლს;

- შიდა-სამეურნეო მაკონტროლებელი სამსახურები (შიდა აუდიტის სამსახური, სარევიზიო კომისიები), რომლებიც შექმნილია უშუალოდ საწარმოებში;

- აუდიტორი ფორმები და დამოუკიდებელი აუდიტორები, რომლებიც ეკონომიკურ სუბიექტთან ხელშეკრულების საფუძველზე ახორციელებენ აუდიტორულ შემოწმებას და სხვადასხვა სახის აუდიტორულ მომსახურებას.

სახელმწიფო მაკონტროლებელ ორგანოებზე, საუწყებო სარევიზიო სამსახურსა და ახლად ორგანიზებულ დამოუკიდებელ აუდიტორულ სამსახურზე მრავალი საცნობარო ლიტერატურა არსებობს, ამასთანავე, ხშირად პერიოდულ პრესაში ქვეყნდება კუბ-ლიტაციები ამ სამსახურების ამოცანებსა და მიზნებზე, ხოლო რაც შეეხება შიდა სამეურნეო მაკონტროლებელ სამსახურებს - შიდა აუდიტის ამოცანებს, სტრუქტურულ წყობას და მიზნებს, იგი როგორც აუდიტორებისათვის, ისე მეწარმეებისათვის არ არის ხელმისაწვდომი ინფორმაციის სიმწირის გამო. გამონაკლისს წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 610 „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“.

იმ დროს, როდესაც ქვეყანაში ჩამოყალიბდა და აქტუალურად ფუნქციონირებს პროფესიონალ აუდიტორთა ინსტიტუტი, ქვეყნის ეკონომიკურ სამსახურში გაჩნდა და აქტიურად საქმიანობს სრულიად ახალი სუბიექტი - დამოუკიდებელი აუდიტორი, რომელმაც თავისი კეთილსინდისიერი და პროფესიული საქმიანობით კარდინალურად შეცვალა მეწარმის დამოკიდებულება მაკონტროლებელი ორგანოების მიმართ და განამტკიცა წყვენი, რომ აუდიტორი მეწარმის მეკავშირეა და იგი თავისი საქმიანობით ხელს უწყობს პარტნიორული ურთიერთობების ჩამოყალიბებას. მეწარმისა და აუდიტორის ასეთმა კეთილგანწყობილმა დამოკიდებულებამ ხელი შეუწყო მკვეთრად გაზრდილიყო აუდიტორული მომსახურების ნუსხა, მოდერნიზაცია გარეცადა აუდიტის პროგრამას და მისი განხორციელების მეთოდებს. მეწარმის მიერ სრულიად საწინააღმდეგო მიდგომა ჩამოყალიბდა შიდა აუდიტის სისტემის მიმართ, რადგან მან ვერ გააცნობიერა ის პრინციპები, რასაც ამ სამსახურს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი უყენებს და შემდგენაირად ფორმულირებული: „შიდა კონტროლის სისტემა გულისხმობს იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ თავისი ამოცანების მისაღწევად შესაძლებლობის ფარგლებში ბიზნესის მოწესრიგებული და ეფექტური მართვის მიზნით, მათ შორის ხელმძღვანელობის პოლიტიკის დასაცავად, აქტივების დასაცავად, თაღლითობისა და შეცდომის აღმოსაჩენად და თავიდან ასაცილებლად, ბუღალტრული

აღრიცხვის ჩანაწერების სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად და საიმედო უინანსური ინფორმაციის დროულად მოსამზადებლად".

ამის გამო, სანამ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტს „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“ გაეცნობით, განვიხილოთ შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული წყობა, მისი მიზნები და ამოცანები.

შიდა აუდიტის ორგანიზაცია, მისი არსი და ფუნქციები. შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობა გარკვეულწილად დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა ადგილი უჭირავს მას საწარმოს ორგანიზაციულ სტრუქტურაში. საწარმოში სადამფუძნებლო დოკუმენტების, წესდების ან შინაგანაწესის შესაბამისად, შიდა აუდიტი შეიძლება იყოს ორგანიზაციული:

- მულტიფუნქციური სარევიზო კომისიის სახით, რომელიც არჩეულია აქციონერების ყოველწლიური საერთო კრების მიერ წლიური ანგარიშგების დასამტკიცებლად. საწარმოს ხელმძღვანელობისაგან სარევიზო კომისიის დამოკიდებულება უზრუნველყოფილია იმით, რომ უფლებამოსილია უმაღლესი ორგანოს აქციონერთა კრების მიერ და მასთანაა ანგარიშვალდებული. სარევიზო კომისიის არჩევის აუცილებლობა აისახება საწარმოს ან ორგანიზაციის წესდებაში. ხშირ შემთხვევაში საწარმოს ხელმძღვანელობა უფლებდებულად წესდების ამ პუნქტს და სარევიზო კომისია არჩევს ფორმალურად, რის გამოც მათი საქმიანობა არაეფექტურია.

- შიდა აუდიტის ჩატარებაზე აუდიტურ ფირმებთან ხელშეკრულების გაფორმებით. ამ შემთხვევაში გარე აუდიტორი ეკონომიკურ სუბიექტს უწევს მომსახურებას ბუღალტრული აღრიცხვის აღდგენასა და წარმართვაში, ასევე ფინანსური ანგარიშგების შედგენაში, რის გამოც, აუდიტორული დასკვნა არ გაიცემა. გარე აუდიტორის მიერ საწარმოში შიდა აუდიტის რეგულარულად ჩატარებამ მიიღო დასახელება „აუდიტური ფირმის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის აბონენტური მომსახურება“;

- სპეციალური შიდა საკონტროლო-ანალიტიკური განყოფილების (შიდა-აუდიტი) სახით, რომელიც წარმოადგენს მართვის აპარატის დამოუკიდებელ ქვედანაყოფს. საწარმოში ასეთი სამსახური იქმნება მაკონტროლებელი მეთოდების და პროცედურების ეფექტურობის შემოწმების მიზნით. შიდა აუდიტის სამსახურის წარმატებული მუშაობის პირობას წარმოადგენს მისი დამოუკიდებლობა სხვა დანაყოფებისაგან, რომლის მიღწევა შეიძლება ამ სამსახურის საწარმოს ხელმძღვანელობაზე პირდაპირი დაქვემდებარებით;

შიდა აუდიტის სამსახური თავისი ფუნქციების განსახორციელებლად დაკომპლექტებული უნდა იყოს კვალიფიციური და სანდო სპეციალისტებით, რომლებმაც კარგად იციან საწარმოს სპეციფიკა, მისი საორგანიზაციო სტრუქტურა, კონტროლის ობიექტები, ისეთი საკითხების წრე, რომელიც შემოწმებას ექვემდებარება, ამასთან, კარგად უნდა ფლობდნენ საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების ძირითად მოთხოვნებს, შეეძლოთ სააღრიცხვო-ეკონომიკური ინფორმაციის ანალიზი და განსოგადება, შემოწმებისა და მოკლეული მასალების საფუძველზე დაყრდნობით სრულყოფილი დასკვნებისა და რეკომენდაციების მომზადება. საერთოდ, რეკომენდებულია ასეთ თანამდებობებზე დანიშნონ მაღალკვალიფიციური სპეციალისტები უმაღლესი ეკონომიკური განათლებით, ბუღალტრული და ეკონომიკური მუშაობის გამოცდილებით. შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლები შეიძლება სხვა პროფილის კვალიფიციური სპეციალისტები იყენენ, რომლებსაც ხელეწიფებათ წარმოების ტექნოლოგიური პროცესების კონტროლის განხორციელება.

შიდა აუდიტის სამსახური მოქმედებს იმ დებულების თანახმად, რომელიც დამტკიცებულია საწარმოს დამფუძნებელი კრების მიერ, ავრთავს საქართველოს სამინისტროების და უწყებების, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანიზაციის საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტებით, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და საწარმოს შიდა ინსტრუქციებით, ბრძანებებით და მითითებებით. შიდა აუდიტორებს უნდა გაჩაბორციელონ ფუნქციები, რომლებიც მათ აკისრიათ თანამდებობრივი ინსტრუქციებით, ამასთანავე ვალდებული არიან დაიცვან აუდიტორის კოდექსის პრინციპები (დამოუკიდებლობა, კომპეტენტურობა, სამართლიანობა, ობიექტურობა, კონფიდენციალობა). შიდა აუდიტის საქმიანობა ხორციელდება საწარმოს ხელმძღვანელის მიერ დამტკიცებული გეგმის შესაბამისად, რომელიც შემუშავებულია შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ.

შიდა აუდიტის სამსახურის შტატი და სტრუქტურა დამოკიდებულია საწარმოს ფინანსურ-სამეურნეო თავისებურებებზე, სიცილებსაზე სითაღუელსა და განსახორციელებელ სა-

კონტროლო პროცედურებს, თანამშრომელთა რაოდენობა და ანაზღაურება შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს საშტატო განრიგში.

გასათვალისწინებელია, რომ ზოგიერთი მცირე მოცულობის ორგანიზაცია რომლის საშტატო პერსონალი შეზღუდულია, ეერ შეძლებს შიდა აუდიტის სპეციალური სამსახურის ჩამოყალიბებას, რაც უდავოდ შვასუსტებს ადმინისტრაციის მხრიდან შიდა კონტროლის განხორციელებას და გაზრდის მოსალოდნელი რისკის და კომპრომისების ფაქტორებს. ამ შემთხვევების ნაწილობრივი აღკვეთის მიზნით, სწორ შემთხვევაში, ადმინისტრაცია მიმართავს თანამშრომელთა როტაციის მეთოდს და ქმნის ისეთ პირობებს, რომ ორგანიზაციაში არც ერთი პიროვნება დამოუკიდებლად არ წარმართავდეს ოპერაციები თუ მოვლენების დასრულებით ასპექტების დიდი დროის განმავლობაში და იგი ახდენს თანამშრომლების გადაჯგუფებას, თუმცა ჩანაცვლების ეს მეთოდი მაინც არ ნაითვლება შიდა კონტროლის სისტემად.

შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემის ფორმირება, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს მიიღოს საიმედო და უტყუარი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია საწარმოს საქმიანობის წარმატებული ხელმძღვანელობისათვის. შიდა აუდიტის ობიექტები შესაძლოა განსხვავებული იყოს ეკონომიკური სუბიექტის თავისებურებების და მისი ხელმძღვანელობის დაან შესაბამისად მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მაგარამ როგორც წესი, ჩვეულებრივ, შიდა აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს:

- ა) ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმებას, მათ მონიტორინგს და ამ სისტემის გასაუმჯობესებელი რეკომენდაციების შემოწმებას;
- ბ) ბუღალტრული და ოპერატიული ინფორმაციის შემოწმებას იდენტიფიკაციის, შეფასებისა და კლასიფიკაციისათვის გამოყენებული საშუალებებს, ექსპერტიზის ჩათვლით;
- გ) კანონების, სხვა ნორმატიული აქტების, თეთი ეკონომიკური სუბიექტის მიერ შემუშავებული აღრიცხვა-ანგარიშგების, ინსტრუქციების, გადაწყვეტილებების შემოწმებას;
- დ) საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკის, მისი საქმიანობის ანალიზის შედგენას, მათზე მომდებელი ინფორმაციის შემოწმებას;
- ე) მართვის განსხვავებული რგოლების საქმიანობის შემოწმებას;
- ვ) შიდა კონტროლის მექანიზმის ეფექტურ შეფასებას, საკონტროლო პროცედურების შესწავლა-შეფასებას, შიდა კონტროლის სტრუქტურის ცალკეული ელემენტების კონტროლის განხორციელებას;
- ზ) აქტივების დაცვას, მათი დატაცების ფაქტების აღკვეთას, ყველა სახის რესურსებისა და ქონების არამიზნობრივად გამოყენების, გაფლანგვების, თაღლითობის გზით მოთვისებებისა და სხვა სახის დარღვევების შედეგად დანაკარგების მასივად შემცირებას და აღკვეთას;
- თ) გარიგებებისა და არაკომერციული ოპერაციების ეფექტურობის, შედეგიანობის, მომგებიანობის შესწავლა;
- ი) ცალკეულ შემთხვევაში სპეციალური გამოკვლევების ჩატარება. მაგ. თანამდებობის ბოროტად გამოყენებაში ეჭვის შეტანის დროს;
- კ) შიდა კონტროლისა და სხვა საკონტროლო ოპერაციების შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელი და მსგავსი ფაქტების თავიდან ასაცილებელი პროფილაქტიკური ღონისძიებების შემუშავება და წარდგენა, ასევე მართვის ეფექტურობის ანალიზებული რეკომენდაციების შედგენა;
- ზემოთ აღნიშნული ასპექტების არსი ძირითადად გულისხმობს ორგანიზაციის აქტივების დაცვასთან დაკავშირებულ სამეურნეო ქმედებებს, ამიტომ შიდა აუდიტის ფუნქციების განსაზღვრა საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება გაფართოვდეს და მოიცავს ორგანიზაციის მენეჯმენტის და სხვა პერსონალის მიერ წარმოებული პროცესების გამოყენების თუ განლაგების პრევენციას და გამოვლენას. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ მუდმივად უნდა მიმართოს თავიანთი საქმიანობის მონიტორინგს, რათა დაზოგულად იქნეს განხორციელებული სათანადო ქმედებანი დარღვევების, არაეკონომიკური, არამწარმოებლური და არაეფექტური საქმიანობის აღსაქვეთად.
- საწარმოს შიდასამეურნეო კონტროლის სისტემისთან, დაკავშირებული ღონისძიებები და პროცედურები სამ ძირითად ელემენტს მოიცავს: *კონტროლის ჩატარების გარემო, ფინანსური საქმიანობის შემოწმების სისტემა და კონტროლის პროცედურები*. ყოველ ელემენტში იგულისხმება ისეთი წესების, მეთოდების, მდგომარეობის და დოკუმენტაციის ერ-

თობლიობა, რომელიც უნდა შემუშავდეს ზემოთ აღნიშნული მიზნების მისაღწევად. შიდა კონტროლის ჩამოთვლილი ელემენტების ერთობლიობა უსრუნველყოფს არასასურველი რისკის შემცირებას საფინანსო და სამეურნეო საქმიანობაში, აგრეთვე ბუღალტრულ აღრიცხვაში. შიდა კონტროლის ზემოთ ჩამოთვლილი ცალკეული ელემენტების მიზანია:

კონტროლის გარეშე – ეს ისეთი ქმედებები, ღონისძიებები და პროცედურებია, რომლებიც ასახავს საწარმოს მესაკუთრეთა და ადმინისტრაციის ზოგად ურთიერთობას კონტროლთან. თუ საწარმოს ხელმძღვანელობა სწორედ აღიქვამს კონტროლის მნიშვნელობას და ეს კონკრეტულ პრაქტიკულ ქმედებაში რეალიზდება, სხვა თანამშრომლებიც პასუხისმგებლობით შეასრულებენ დადგენილ წესებს და ინსტრუქციებს. ანუ კონტროლის ჩატარების გარეშე შევასებოთ, იკეთება შემდეგი ელემენტები: საწარმოს პერსონალის ურთიერთდამოკიდებულება, მათ შორის პასუხისმგებლობისა და უყიდვარბამოსილების განაწილება, კომპეტენტურობა, მართვის სტილი და ძირეული პრინციპები, კონტროლის მმართველობითი მეთოდები, პერსონალთან მუშაობა, გარეშე ფაქტორის გაელენა, რომლებიც დააკავშირებულა პროცედურების ეფექტურობასა და კონკრეტული კონტროლის სტრუქტურაზე.

ფინანსური საქმიანობის (ბუღალტრული აღრიცხვის) შემოწმების სისტემა – მოიცავს ისეთი პროცედურების და ქმედებების განხორციელებას, რომლის შედეგად მოპოვებული დოკუმენტები და პროცედურები დაეხმარება და ხელს შეუწყობს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას, მმართველ რგოლს, ეფექტურად აწარმოოს ბიზნესი, სწორად ასახოს ბუღალტრულ წიგნებში შემსუიდეველთა გარიგების ამსახველი ინფორმაციის საკონტროლო ანგარიშების შეტანის წესი, რითაც უსრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების მართებულად შედგენას.

კონტროლის პროცედურები – წარმოადგენს იმ ღონისძიებების და პროცედურების ერთობლიობას, რომლებიც რჩება კონტროლის სისტემისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ფარგლებს გარეთ. ეს ღონისძიებები გაიმსწრელია უტყუარობათა საგარანტიოდ, რომ საწარმოს მიერ დასახული მიზნები (რომლებიც ეხება გარიგებითა ინფორმაციის დამუშავებას, არჩეულ შეასაბამის მონაცემების შენახვას და აქტივების დაცვას) მიღწეული იქნება.

საბოლოოდ, რადგან ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია აუდიტის ეფექტურ და ადეკვატურ ფუნქციებზე, ყოველდღიურ ზრუნვას უნდა იწინდეს შიდა აუდიტის სამსახურის მიმართ, კარგად უნდა ურეკოდ მის ბუნებასა და მიზნებში, ღოს კომპეტენტური, იკავებდეს შიდა აუდიტორთა მხარდამჭერ პოსიციას და აშკარად გამოხატავდეს თავის პოზიტიურ დამოკიდებულებას მის მიმართ და რაც მთავარია, აცნობიერებდეს, რომ კარგად ორგანიზებული შიდა აუდიტის სისტემა ის ფუნდამენტი, რომელზე დაყრდნობითაც ხორციელდება ორგანიზაციის, მისი მიზნების, საქმის წარმოებისა და რესურსების კონტროლი და იგი წარმოადგენს ყველაზე ზღვიანი საშუალებას უტყუარი ინფორმაციის მიღების, კანონიერების რევიზის და საშემსრულებლო დისციპლინის განმტკიცების ინტეგრირებული მიზნების მისაღწევად. ამიტომ უნდა მოეწეოს ეს სისტემა იმგვარად, რომ ესადაგებოდეს საწარმოს საქმიანობის მასშტაბებს, სპეციფიკას და რაც მთავარია, რეგულარულად და ეფექტურად ფუნქციონირებდეს. გასათვალისწინებელია, რომ შიდა კონტროლის გაძლიერებას დადებითი შედეგები მოქვს გარკვეულ დონეზე, რის შემდეგაც ზოგ შემთხვევაში იგი ხდება უკუეფექტური და ეილებთ სხვადასხვა სახის კანონსაწინააღმდეგო ქმედებათა მაშტაბების შემდგომ გაფართოებას. მაშასადამე, კონტროლის დოზა აუცილებლად ოპტიმალური უნდა იყოს, რადგან შიდა კონტროლის არასრულყოფილი სისტემა შესაძლებელია კანონდარდვევითა ხელშემწყობ პირობად იქცეს, ამიტომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა უნდა ეცადოს შიდა კონტროლის სისტემის მექანიზმის მუდმივად სრულყოფას და დახვეწას, რათა მიღწეული იქნეს შიდა აუდიტის მაქსიმალური ეფექტურობა.

ბოლო წლებში ჩვენს ქვეყანაში დაგროვდა მდიდარი გამოცდილება შიდა აუდიტის პრინციპებისა და მექანიზმების დასანერგავად. შიდა აუდიტი გახდა აუცილებელი ელემენტი მმართველობითი კონტროლის მსხვილ და მცირე საწარმოებში. უფრო მეტიც, შიდა აუდიტმა მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა გარე აუდიტის ჩატარების მიდგომის პროცედურებში. ყოველივე ამის შედეგად დამკვიდრდა დამოუკიდებელი აუდიტის მიმართ სისტემური, ორიენტირებული მიდგომა საწარმოს მართვის სისტემის ეფექტურობის გაზრდის აქცენტით შიდა აუდიტის კონტროლის სრულყოფის შედეგ. დარწმუნებით შეიძლება

ითქვას, რომ თუ შიდა აუდიტში შიდა კონტროლის ძირითადი ელემენტი მუშაობს ეფექტურად, მაშინ გარე აუდიტორს შეუძლია გარკვეულწილად ენდოს შიდა აუდიტორების შეცდომებისა და დარღვევების აღმოჩენის სისწორეში, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება, რომ შიდა აუდიტი არაეფექტურია, მაშინ გარე აუდიტორი ვალდებულია ურჩიოს მას, როგორც სრულყოფილ შიდა აუდიტის ფუნქციების განხორციელება და ამდგავარად აღმოუჩინოს დაშვების კონსტრუქციული მომსახურება. შიდა აუდიტორისათვის გარე აუდიტორის მხრიდან ნდობის საკითხი ასრულებს ერთ-ერთი პროფესიული ორიენტირის როლს და სტიმულს აძლევს მათ საქმიანობას კონტროლის სისტემის ფარგლებში, რომელიც დადგენილია მენეჯმენტის მიერ ბიზნესის ეფექტურად წარმართვისათვის, უზრუნველყოფს ეკონომიკური სუბიექტის პოლიტიკის გატარებას, აქტივების დაცვას და აღრიცხვის მონაცემების მაქსიმალურ სისრულეს და სიზუსტეს.

„შიდა აუდიტის სამუშაოების გათვალისწინების“ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის ამოცანას წარმოადგენს შიდა აუდიტის სამუშაოს შესწავლა, მისი გავლენის შეფასება გარე აუდიტის პროცედურებზე და ამ სამუშაოების რეზულტატების გამოყენება, ანუ სტანდარტის მიზანია:

- აუდიტორული ორგანიზაციებისათვის ხელშეწყობა შიდა აუდიტის ფუნქციების, მიზნებისა და ამოცანების დადგენაში;

- შიდა აუდიტის სამუშაოების შესწავლისა და შეფასებების მოთხოვნების აღწერა;

- შიდა აუდიტის სამუშაოების შედეგების შესაძლო გამოყენების განსაზღვრა;

- შიდა აუდიტორის სამუშაოს გავლენის შეფასება ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, აუდიტორული შემოწმების მოცულობასა და პროცედურებზე.

მოცემული სტანდარტი გამოიყენება მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც ფინანსური ანგარიშების პროცედურებთანაა დაკავშირებული და მისი მოთხოვნების გათვალისწინება აუცილებელია აუდიტის ჩატარებისას იმ შემთხვევაში, როდესაც უნდა მომზადდეს ოფიციალური აუდიტორული დასკვნა. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ ეს სტანდარტი გამოიყენება, როგორც გარე აუდიტორის ისე შტატიანი ან მოწვეული წარმომადგენლის მიერ შიდა აუდიტის შემოწმებისას. ეს სტანდარტი არ ეხება იმ ცალკეულ შემთხვევებს, როდესაც შიდა აუდიტის პერსონალი ეხმარება გარე აუდიტორს აუდიტის პროცედურების ჩატარებაში ფინანსური ანგარიშების აუდიტის დროს. გარე აუდიტორმა აუდიტის პროცესში უნდა გაითვალისწინოს შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო (თუ ასეთი საერთოდ არსებობს). განსაზღვროს მისი გავლენა გარე აუდიტის პროცედურებზე, რადგან შესაძლებელია შიდა აუდიტის სამუშაოთა გარკვეული ნაწილი გამოადგეს გარე აუდიტორს.

შიდა აუდიტორების მიმართ გარე აუდიტორების მხრიდან ნდობის გამოხატვა, რომელიც ხელს უწყობს შემოწმებაზე გასაწყვეი დროის შემცირებას, არ გულისხმობს დამოუკიდებელი აუდიტორის პასუხისმგებლობის დაყოფას ან შემცირებას ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშებზე აზრის გამოთქმაზე, რადგან გარე აუდიტორს აქვს არააძირადი პასუხისმგებლობა აუდიტორული დასკვნის შინაარსზე, პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრაზე. ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში დამოუკიდებელი აუდიტორისათვის მნიშვნელოვანია ოპტიმალური დამოკიდებულების არსებობა პროფესიული სექტორისა და ნდობის შორის ეკონომიკური სუბიექტის შიდა აუდიტთან მიმართებაში. გარე და შიდა აუდიტის ურთიერთქმედებების ტექნოლოგია უნდა დაფუძნდეს შიდა აუდიტის მხრიდან გარე აუდიტორთან მაქსიმალური თანამშრომლობის პრინციპებზე, გარე აუდიტორისაგან მიუკერძოებელი მიდგომის კონცეფციაც ნდობის ხარისხის შეფასებით.

გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა კონტროლის სისტემა, როგორც ზედმიწევნითაც არ უნდა იყოს დამუშავებული, ვერ უზრუნველყოფს ამ სფეროს აბსოლუტურ ეფექტურობას, რადგან ხშირ შემთხვევაში შიდა აუდიტორები იძულებული ხდებიან საკონტროლო პროცედურების ჩატარებისას ეკონომიურად გასაწყობ ხარჯები, რათა ეს ხარჯები არ აღმოჩნდეს შეუსაბამო იმ პროცედურების შედეგებთან, რასაც შიდა აუდიტი მოელის. მეორეც, ის ფაქტორები, რომლებიც შეიცავს შიდა კონტროლის ეფექტურობის შესუსტების ან არასრულყოფილობის მიზეზებს, შეიძლება განაპირობოს შეცდომებმა, რომელიც დაშვებულია შიდა კონტროლის პერსონალის დაუდევრობით, დაბნეულობით, ინ-

სტრუქციის არასწორად გაგებამ და ალბათობამ, რომ პირს, რომელიც პასუხისმგებელია კონტროლის განხორციელებაზე, შეუძლია ბირობად გამოიყენოს თავისი უფლებები.

ზემონათქვამის გათვალისწინებით, დამოუკიდებელმა აუდიტორმა ზედმიწევნით ზუსტად უნდა განიხილოს საკითხი იმის შესახებ, თუ რა სახით შეუძლია დაეყრდნოს იგი შიდა კონტროლის სისტემას. ამ მიზნით დამოუკიდებელი აუდიტორი აფასებს შიდა კონტროლის სისტემას, ატარებს ტესტირებას შიდა კონტროლის დადგენილი ნორმების პროცედურების შესაბამისად.

მოცემული სტანდარტის მოთხოვნა აუდიტის ჩატარების დროს სარეკომენდაციო ხასიათისაა, რომელიც არ ითვალისწინებს მის შედეგებზე ოფიციალური აუდიტორული დასკვნის მომზადებას, ამასთანავე, აუდიტის თანმხლები მომსახურების გაწევისას, კონკრეტული დაეაღების შესრულების დროს, მოცემული სტანდარტის აუცილებელი მოთხოვნებიდან გადახრის შემთხვევაში გარე აუდიტორმა თავის სამუშაო დოკუმენტებში წერილობითი ფორმით უნდა მიუთითოს ამის შესახებ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელთან.

საწარმოს ხელმძღვანელობისაგან შიდა აუდიტორის დამოუკიდებლობის დონე შემდეგი პრინციპებით განისაზღვრება:

- საწარმოს სტრუქტურაში შიდა აუდიტორის სტატუსით;
- შიდა აუდიტორის ვალდებულებებით;
- საწარმოს ხელმძღვანელობასთან მისი დამოკიდებულებით;
- გარე აუდიტორებთან ურთიერთობებით.

შიდა აუდიტის მასშტაბები და მიზნები განსხვავებულია და იგი დამოკიდებულია ეკონომიკური სუბიექტის სიდიდესა და სტრუქტურაზე, აგრეთვე მისი ხელმძღვანელობის მოთხოვნებზე. შიდა კონტროლი წარმოადგენს შესაბამისი მეთოდებისა და პროცედურების შერწყმის სისტემას, რომელიც მიღებულია ეკონომიკური ერთეულის მენეჯმენტის მიერ, მმართველობითი მიზნების ურთიერთქმედების მისაღწევად და მისი ფუნქციონირების ეფექტურობისათვის. თავის მხრივ, კონტროლის სფეროზე გაეყენას ახდენს საწარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურა, მენეჯმენტის მეთვალყურეობა ასევე შიდა კონტროლის შერწყმის პროცესის პროცესული და პიროვნული ნიშნები. პიროვნული ნიშნებში განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება პატიოსნებას. დამოუკიდებელმა აუდიტორმა თავის სამუშაო დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებამდეც იგი მივიდა ეკონომიკური სუბიექტის შიდა აუდიტის კვლევის პროცესში, მათ შორის, ნდობის ფაქტორის დასაბუთება.

შიდა აუდიტისა და გარე აუდიტორის ურთიერთდამოკიდებულება. შიდა აუდიტის მიზნები და ამოცანები განსხვავებულია გარე აუდიტის მიზნებისაგან. შიდა აუდიტის სამუშაო პროგრამას ადგენს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელი ან მენეჯერი, ხოლო გარე აუდიტორი ვალდებულია დამოუკიდებელი შეფასება მისცეს წარმოდგენილ ბუღალტრულ ანგარიშებს. მიუხედავად ამისა, ამ ორ სფეროში საეციალური ამოცანების გადაწყვეტის ხერხები ხშირად მსგავსია და ერთმანეთს ემთხვევა. ამდენად, შიდა აუდიტის ზოგიერთი ასპექტი შეიძლება გამოადგეს გარე აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვალდებულებებისა და მოცულობის განსაზღვრისთვის. შიდა აუდიტი სამუშაო სუბიექტის შემადგენელი ნაწილია, ამიტომ გასათვალისწინებელია, რომ იგი ეერ მიადწევს დამოუკიდებლობის ისეთ დონეს, რაც მოეთხოვება გარე აუდიტორს ფინანსურ ანგარიშგებაზე დამოუკიდებელი მოსაზრების გამოსახატავად. ამიტომ, გარე აუდიტორმა შიდა აუდიტის კონტროლის შეფასების ფორმირებისას უნდა გაითვალისწინოს ორგანიზაციული სტატუსი, ადგილი და მდგომარეობა ეკონომიკური სუბიექტის მმართველობის სისტემაში, მისი ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის დაცვის შესაძლებლობანი და რაც მთავარია, ხელმძღვანელის ან ეკონომიკური სუბიექტის მფლობელის მიერ შიდა აუდიტზე დაკისრებული შესაძლო შესაღწევების ფაქტორები; გარე აუდიტორმა უნდა გააცნობიეროს, რომ ყველა მსჯელობა და მოსაზრება, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან, ეკუთვნის გარე აუდიტორს.

გარე აუდიტორი კარგად უნდა ესმოდეს შიდა აუდიტის დანიშნულება, რათა სრულყოფილად დაეგმოს აუდიტი და დაადგინოს აუცილებელი ტესტირების ხასიათი, დრო და მოცულობა. ამ მიზნით, პირველ რიგში, მან გულდასმით უნდა შეაფასოს აუდიტორულ ორგანიზაციაში მოქმედი კონტროლის პრაქტიკის ეფექტიანობა და ადეკვატურობა.

სასურველია, კარგი ურთიერთობა დაამყაროს ამ სამსახურის თანამშრომლებთან მათი გამოცდილებისა და ცოდნის გამოსაყენებლად. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ შიდა აუდიტორთა საქმიანობა განსაკუთრებით ფასეულია, რადგან მათ გააჩნიათ აუდიტორებზე უფრო განიხილვის საშუალებები სპეციფიკის და მისი შემოწმების მეთოდების ცოდნა. შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გონივრულად გამოყენებას შეუძლია გააღებოს იკონიოს ჩასატარებელი აუდიტის მეთოდის შესრულებაზე. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორები დაეყრდნობიან შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული შემოწმების მასალებს, ამით შეზღუდვებიან შესაძლებელ სამუშაოთა მოცულობას და ამასთანავე, თავიდან აიცილებენ საშუალოს დუბლირებას. თუ აუდიტორი გადაწყვეტს დაეყრდნოს შიდა აუდიტის მასალებს, მან უნდა განსაზღვროს: რა მოცულობის ინფორმაციაზე შეიძლება დაეყრდნობა ეროდროულად და განახორციელოს დამატებითი შესაბამისი პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფს ასეთი ნდობის საკმარის საფუძველს.

გარე აუდიტორს შეუძლია სამუშაოზე მოიზიდოს შესაძლებელი საწარმოს შიდა აუდიტორები. შიდა აუდიტორების ფუნქციონირების ჩარჩოები, ძირითადად განისაზღვრება წინასწარ შედგენილ შესაბამის პროგრამაში, რომლის მიხედვითაც ახდენს ორიენტირებას გარე აუდიტორი და გეგმავს სამუშაოს მოცულობას. დამოუკიდებელმა აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განიხილოს შიდა აუდიტორებთან ურთიერთაქმიანობისა და კოორდინაციის საკითხები, მათ შორის უნდა შეთანხმდნენ იმაზე, არსებობს თუ არა გარე აუდიტორისათვის ხელმისაწვდომობის შესაძლებლობა შიდა აუდიტორის ანგარიშგებაზე, რათა შიდა აუდიტის სამუშაო გამოყენებულ იქნეს გარე აუდიტის პროცედურების შესამცირებლად ან სახესხვაობის ბაზაზე, ამ მიზნით გარე აუდიტორმა გულმოდგინედ უნდა განიხილოს შიდა აუდიტორის მიერ შედგენილი დოკუმენტაცია. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელთან შეთანხმებით, შიდა აუდიტის განყოფილებას შეუძლია პირდაპირ გაუწიოს ასისტენტობა დამოუკიდებელ აუდიტორს განსაზღვრული პროცედურების განხორციელებაში. აუდიტის პროცესში, დამოუკიდებელმა (გარე) აუდიტორმა რომელიც შეძლებისდაგვარად ეყრდნობა შიდა აუდიტს, უნდა მიადვილოს აუდიტის პროცესში ყველა არსებით საკითხების უშუალო მონაწილეობის ისეთ ხარისხს, რომელიც მას უფლებას მისცემს გამოიტაროს საკუთარი დასკვნა აღრიცხვის საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპების დაცვაზე. ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანობასა და ობიექტურობაზე.

შიდა აუდიტის სამუშაოთა შესწავლა და წინასწარი შეფასება გარე აუდიტორმა ეკონომიკურ სუბიექტთან ხელშეკრულების გაფორმებისთანავე უნდა ჩამოაყალიბოს აზრი შიდა კონტროლის საქმიანობაზე, რომელიც მას დაეხმარება აუდიტორულ დაგეგმვასა და ეფექტური აუდიტორული მიდგომის შემუშავებაში. გარე აუდიტორმა უნდა შეადგინოს შიდა კონტროლის სისტემის შეფასების პროგრამა, თავის სამუშაო დოკუმენტაციაში ასახოს დასკვნები, რომლებიც შიდა აუდიტორის კონკრეტულ სამუშაოს ეხება და იგი მის მიერ შესწავლილი, შეფასებული და ტესტირებულია. გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის ფუნქციების წინასწარი შეფასება განსაზღვრავს, გამოყენებული იქნეს თუ არა შიდა აუდიტორის მასალები, რაც უდავოდ გამოიწვევს გარე აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ეადებისა და მოცულობის მოდიფიცირებას. დაგეგმარების სტადიაში შიდა კონტროლის შეფასებისას გარდა შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სისტემისა, გასათვალისწინებელია:

- კომპეტენტურობა - აუდიტორის პროფესიული განათლება და მუშაობის გამოცდილება, მათ წინაშე დასახული ამოცანებისა და პრობლემების აღქმის ხარისხი;
- პროფესიული დონე - შიდა კონტროლის სამსახურის დაგეგმარებისა და დოკუმენტირების მდგომარეობა, სამუშაო პროგრამებისა და დოკუმენტაციის შინაარსი;
- ფუნქციონალური ჩარჩოები - იმ სამუშაოთა მოცულობა და შინაარსი, რომელიც შიდა აუდიტორულ სამსახურს აქვს შესრულებული;
- მნიშვნელობის დონე - ასრულებს თუ არა შიდა აუდიტის რეკომენდაციებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა ან მისი მფლობელი.

დაგეგმარების სტადიაში გარე აუდიტორმა უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება: გამოიყენოს თუ არა მოცემული მასალა გარე აუდიტის მიზნებისათვის. იმ შემთხვევაში, თუ გარე აუდიტორი გადაწყვეტს გამოიყენოს შიდა აუდიტის სამსახური, აუცილებლად უნდა გაეცნოს და შეისწავლოს შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია, რათა დაადგინოს:

- შიდა აუდიტორთა სამუშაოს მოცულობა და შესაბამისი პროგრამები პასუხობს თუ არა მოწვეული აუდიტორის მიზნებს;
- მიზნინარეობს თუ არა შიდა აუდიტორთა სამუშაოები დამტკიცებული გეგმის მიხედვით და გაფორმებულია თუ არა იგი სრულყოფილი დოკუმენტების საფუძველზე;
- შიდა აუდიტორთა მიერ მიღებული დასკვნები დასკვნები საქარისად თუ არის დასაბუთებული და შესაბამისობაშია თუ არა არსებულ გარემოებებთან;
- ეკონომიკური სუბიექტის სპეციალისტებისათვის ცნობილი რისკის სონები გათვალისწინებულია თუ არა შიდა აუდიტის სამუშაოთა დაგეგმარებისას;
- კონსტრუქციულია თუ არა შიდა აუდიტორთა მიერ შექმნილი შენიშვნების და წინადადებების დამოკიდებულება ხელშეღიანულობის ან მეთაქრონის მხრიდან.

შიდა აუდიტის კონკრეტული შემოწმების შინაარსი, ეადები და მოცულობა დამოკიდებულია გარე აუდიტორის მიერ აუდიტორ რისკის შეფასებაზე, შესამოწმებელი ობიექტის არსებითობაზე და შიდა აუდიტის სამსახურის წინასწარ შეფასებებზე. გარე აუდიტორმა შიდა აუდიტის შეფასებისას უნდა გამოთქვას თავისი აზრი იმ სუსტი მხარეების შესახებ, სადაც შიდა აუდიტის დაბალი დონე იქნა შემჩნეული.

გარე აუდიტორები ინფორმაციის შეგროვების სამუშაოს დიდ ნაწილს ასრულებენ დამოუკიდებლად, მაგრამ იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტი შესამოწმებელ საწარმოში ფუნქციონირებს, გარე აუდიტორს შეუძლია დაეყრდნოს შიდა აუდიტორის მიმსახურებასაც, ასევე, გამოიყენოს სხვა სპეციალისტების გამოცდილებაც. გარე აუდიტორების შემოწმების ეფექტურობა, შიდა აუდიტორებთან თანამშრომლობით იზრდება უფრო მეტიც, დამოუკიდებელ გარე აუდიტორს არ შეუძლია უარი თქვას შიდა აუდიტორთან გარკვეულ თანამშრომლობაზე, რადგან მან თავის დასკვნაში აუცილებლად უნდა გამოხატოს აზრი შიდა კონტროლის მდგომარეობაზე.

შიდა აუდიტის სამუშაოთა შეფასება და ტესტირება. შიდა აუდიტის სამსახურის ფუნქციონირების კომპლექსური მდგომარეობა უსრუნეულოდ საწარმოში შიდა კონტროლის მთელი სისტემის მალაღმეფებელი პრობლის, რაც ამასთანავე ამცირებს რისკს გარე აუდიტის სამუშაოების ნატარებისას და იწვევს აუდიტზე გასაწევი დანახარჯების შემცირებას. იმისათვის, რომ საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობასა და შესრულებული სამუშაოს ხარისხის უტყუარობაში დარწმუნდეს აუდიტორი, მან ყურადღებით უნდა შეისწავლოს შიდა აუდიტის მდგომარეობა საწარმოში. შიდა აუდიტის საიმედოობის პირველადი შეფასება გარე აუდიტორის მიერ ხდება საკუთარი მეთოდებისა და ხერხების საფუძველზე, სტანდარტით გათვალისწინებული მოთხოვნების მიხედვით. შეფასების პროცესი შესდგება სამი ეტაპისაგან: შიდა აუდიტის სისტემის ზოგადი გაცნობა, მისი საიმედოობის პირველადი შეფასება და შესრულებული სამუშაოების უტყუარობის მტკიცებულებების შეფასება. ამასთან, გათვალისწინებული უნდა იქნეს, რომ აღრიცხვისა და სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტაცია განიხილება არა შერჩევითი წესით, არამედ მთლიანად იმ პერიოდის მიხედვით, რომელსაც აუდიტი მოიცავს. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს საწარმოს საქმიანობის იმ პერიოდს, როდესაც გამოიკვეთება საწარმოს არარტიმული მუშაობა, სხვადასხვა სახის მონაცემების არსებითი განსხვავებები და შეუსაბამობანი, ანუ გარე აუდიტორმა გულდასმით უნდა შეაფასოს შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს ცალკეული ნაწილების საზღვრები და მასთან დაკავშირებული პროგრამების ადეკვატურობა და ამასთანავე, დაადგინოს-შეესაბამება თუ არა შიდა აუდიტორის შეფასება სინამდვილეს.

ასს „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“ მიესადაგება გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის მდგომარეობის შესწავლას და მისი მახალების გამოყენებას, ამიტომ იგი ითვლება ძირითად პრინციპად, რომლის მიხედვითაც უნდა წარიმართოს ამ საქმიანობის შეფასება. მიუხედავად ამისა, პრაქტიკიდან გამომდინარე, კონკრეტული პრინციპები ამ საქმიანობის შესწავლისას თითოეული აუდიტორის პროფესიული განხილვის საგნად რჩება და დამოკიდებულია სხვადასხვა ვითარების ცალკეულ მომენტებზე.

ამჟამათის მიერ შესრულებული სამუშაოს ბამოყენება

დღეს აუდიტორული საქმიანობა საქართველოში თვისობრივად ახალ ფაზაში შედის და განიცდის სერიოზულ და საფუძვლიან ცვლილებებს. გაინდა აუდიტორული სამსახურ-

რის ახალი სახეები, გამოიკვეთა მსხვილი აუდიტორი ფირმების ჩამოყალიბებისა და მსოფლიოში აუდიტის სფეროში აღიარებული უცხო ქვეყნების აუდიტორებთან თანამშრომლობის ტრადიცია, აშკარაა აუდიტორული ინდუსტრიის ფორმირების ნიშნები. ჩამოყალიბდა აუდიტორთა სრულიად ახალი ფენა, რომლისთვისაც დამახასიათებელია ეკონომიკური ანგარიშების სრულიად ახალი წესი. აუდიტორული საქმიანობის ტრანსფორმაციას ხელი შეუწყო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ქართულ ენაზე თარგმნამ, მისი კონცეფციული პრინციპების დაუფლების მიზნით აუდიტორთა მოკლევადიანი კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსების მოწყობამ. გადაუჭარბებლად შეიძლება ითქვას, რომ დღეს საქართველოში ფეხს იწიდებს აუდიტის იმ ფორმებისა და მეთოდების გამოყენება, რომელიც დიდი ხნის წინ არის აპრობირებული სასლავგარეთის ქვეყნების სამეურნეო საქმიანობაში და რომელიც ეკონომიკის დემოკრატიული პრინციპებით მართვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ატრიბუტია.

ამასთან, პრაქტიკამ დაგვანახა, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვა დღესდღეობით ფერხდება, რადგან ათეული წლების განმავლობაში სახელმწიფოებრივ დონეზე მკაცრად რეგლამენტირებული კონტროლის საბჭოური მოდელებიდან საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლა არც ისე ადვილი და სწრაფად განსახორციელებელი აღმოჩნდა. მიუხედავად ამისა, დღუისათვის ერთი რამ ნათელია, დრო და მიმდინარე პროცესებმა დადასტურა აუდიტორული რეფორმის ობიექტური აუცილებლობა, უაღრესად ტივობა და მისი გადამწყვეტი მნიშვნელობა, ისიც უდავოა, რომ ქართველმა აუდიტორებმა ჯერ კიდევ დიდი გზა უნდა გაიარონ ვიდრე შექმლავთ იმ როლის შესრულება, რომელიც მათ საბაზრო ეკონომიკამ დააკისრა.

ასს 620 აქსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება "სწორედ ამ მიზანს ემსახურება, რადგან ხშირ შემთხვევაში აუდიტორები აუდიტორული მომსახურებისას ახორციელებენ ისეთ ფუნქციებს, რომელიც მათ კომპეტენციას არ განეკუთვნება. სტანდარტი მისანშეწონილად თვლის, რომ აუდიტორებმა თავი უნდა შეიკავონ ისეთი საქმიანობისაგან, რომლის სპეციფიკა ბოლომდე არ შეესაბამება მათ კონცეფციას, ან თუ არ არსებობს შესაბამისი კონსულტაციებისა და დახმარების აღმოჩენის რეალური შესაძლებლობა, რაც განაპირობებს აუდიტორსა და დამკვეთს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ვალდებულებების სათანადო შესრულებას. თუ აუდიტორს არ გააჩნია სათანადო კომპეტენცია შესასრულებელი სამუშაოს გარკვეული ნაწილის აუდიტორული შემოწმების განსახორციელებლად, აუცილებელია ტექნიკური კონსულტაციებისათვის მიმართოს რომელიმე სხვა პროფესიის ან სპეციალისტის პირს, მაგალითად, აქტუარს (დასადგევის საქმის სპეციალისტი), სხვადასხვა პროფილის ინჟინერს, იურისტს, პროგრამისტს, ხელოვნებათმცოდნეს და სხვებს. საერთოდ, ასეთი სახის ექსპერტიზის ჩატარება სასარგებლო და მიზანშეწონილია განსახორციელოს წარმოების იმ სფეროს სპეციალისტმა, რომელიც ექვემდებარება აუდიტს.

აუდიტორი არ შეიძლება იყოს სახალხო მეურნეობის ყველა სფეროს მცოდნე სპეციალისტი. თავიანთი საქმიანობის დროს აუდიტორებს უხდება ისეთი რთული და არაორდინალური საკითხების შემოწმება, რომელიც სცილდება მათი სპეციალისტის სასლავებს, ეს საკითხებია: შრომის ნორმების, ძირითადი საშუალებებისა და არამატერიალური აქტივების შეფასება, სხვადასხვა ტექნოლოგია, მატერიალური რესურსების გამოყენება, ფასიანი ქალაღდების მიმოქცევა და სხვა.

აუდიტორულ საქმიანობაში ასეთი საკითხების შემოწმებისას იყენებენ რამდენიმე შესაძლებელ ვარიანტს (პირდაპირ ან შერეული სახით):

პირველი - აუდიტორი, როგორც სპეციალისტი ძირითადად ბურალტრული ანგარიშგების სფეროში, უფლის გვერდს სპეციფიკურ საკითხებს. ასეთი მიდგომა ყოელად დაუშვებელია, რადგან დამკვეთთან გაფორმებული ხელშეკრულება ითვალისწინებს აუდიტორული ეკონომიკური სუბიექტის მთლიან ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის აუდიტს, ხოლო სპეციფიკურ საკითხებზე აუდიტის ჩაუტარებლობა შემოწმების გარეშე ტოვებს დამკვეთისათვის საჭირო ძირითად მომენტებს, ხოლო ასეთი წესით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნა კი არ იძლევა საფუძველს, აუდიტორმა გამხატოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, მოსადადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, რომელიც საფუძველად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, ანუ ეს დასკვნა წარმოადგენს არაადეკვატურ აუდიტორულ დასკვნას, სადაც საქამოდ მაღალია შეუმჩნე-

ლობის რისკის ფაქტორი, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობასთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს.

მეორე - როდესაც აუდიტორი ცდილობს პირადად გადაწვევით ეხელახლოს, ისეთივე ცდილობს, რომელიც ცდილობდა მის კომპეტენციას. ამ შემთხვევაში აუდიტორი თავის თავს ეხელახლებს ისეთი საკითხების შეფასებას, რაც მის კომპეტენციას არ განეკუთვნება და წავიდეს რისკს არასწორი აუდიტორული დასკვნის გაცემით. ამასთან ამ შემთხვევაში ჩატარებული აუდიტის ხარისხი, როგორც წესი, ჩინებულად დაბალია, ამის გამო აუდიტორი ფირმის მიმართ მეტყობრივად იზრდება პრეტენზიები და მისი პრესტიჟი დაცემის ალბათობა.

მესამე - როდესაც აუდიტორი ფირმის შტატში ირაციონალურად ამა თუ იმ სფეროს სპეციალისტები, რომელთა დასაქმებაც შეუძლია აუდიტორის სპეციფიკური საკითხების შესასწავლად. მაგალითად, იურისტები, კომპიუტერული დამოწმების სპეციალისტები და სხვა. თუმცა, საშუალო და მცირე აუდიტორი ფირმებისათვის იგი ძნელად რეალიზებადი და რაც მთავარია, ამ დროს ძვირფასი აუდიტი. ეს კი იმით არის გამოწვეული, რომ ეს სპეციალისტები უფრო ნაკლებად არიან დატვირთული ვიდრე აუდიტორები. რაც შეეხება აუდიტის ხარისხს, იგი რა თქმა უნდა რამდენადმე დაბალია, ვიდრე მოწვეული ექსპერტის მიერ შედგენილი დასკვნა, რადგან გარედან უფრო მაღალი კვალიფიკაციის სპეციალისტის მოწვევის მეტი შანსი არსებობს. თუმცა უდავოა, რომ ამ სპეციალისტებისა და მოწვეული ექსპერტების ერთობლივი მუშაობით უფრო მაღალი დადებითი ეფექტის მიღწევა შეიძლება.

მეოთხე - როდესაც აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ტაეასობს, რომ სპეციფიკური საკითხების შემოწმება განახორციელოს მათსავე შტატში მოყოფა სპეციალისტმა. შესაძლებელია აუდიტორული ორგანიზაციის შტატში მართლაც ირიცხებოდეს მაღალი კვალიფიკაციის სპეციალისტი, რომელსაც მსგავსი სამუშაოების განსახორციელებლად იწვევენ სხვადასხვა ორგანიზაციებში, მაგრამ მათი დასაქმება ამ შემთხვევაში გამოიწვევას „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის 21-ე მუხლის „ბ“ და „გ“ პუნქტების მოთხოვნების დარღვევას, სადაც პირდაპირ არის აღნიშნული, რომ მოწვეული სპეციალისტი, ისე როგორც თვით აუდიტორი, უნდა იყოს დამოუკიდებელი შესამოწმებელ ეკონომიკურ სუბიექტთან მიმართებაში. მოწვეული სპეციალისტებისაგან დამოუკიდებლობის პრინციპის დაცვა მდგომარეობს იმაში, რომ მას არ შეუძლია იყოს შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის დამფუძნებელი, მესაკუთრე, აქციონერი, ანუ პირები, რომლებსაც პირადი ინტერესები და იყენებენ შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის მუშაობაში.

მეხუთე - საერთაშორისო აუდიტის პრაქტიკაში ძირითადად გავრცელებულია გარეშე ექსპერტის მოწვევა და მხოლოდ ის არის რეგლამენტირებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით. მოცემული სტანდარტების მოთხოვნების დაცვა პერიოდული აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების დროს, ყველა აუდიტორული ორგანიზაციისათვის, რომელიც ითვალისწინებს აუდიტორული დასკვნის ოფიციალურ გაფორმებას. გამოწვევის მიხედვით ის შემთხვევაა, როდესაც პირდაპირ მითითებულია, რომ დასკვნა ატარებს რეკომენდაციის ხასიათს.

აუდიტორმა (აუდიტორმა ფირმამ) ხელშეკრულებით, რომ მოიწვიოს სხვადასხვა სფეროს სპეციალისტები, ამის უფლებამოსილება მას კანონით აქვს მინიჭებული. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-19 მუხლის „ე“ პუნქტის გათვალისწინებულია, რომ აუდიტორებს უფლება აქვთ *„მოიწვიონ ხელშეკრულებით აუდიტორულ სხვადასხვა პროფილის სპეციალისტები შემოწმებულ მონაწილეობის მისაღებად“*; ხოლო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით გარკვევით არის დადგენილი შემოწმებისათვის სხვადასხვა სპეციალისტის მოწვევის პირობები და წესები.

ექსპერტის დანიშნვა. ექსპერტი - ეს არის პიროვნება ან ფირმა, რომელსაც ბუღალტრული ადრიტის და აუდიტისაგან განსხვავებულ რომელიმე კონკრეტულ სფეროში გაანინია სპეციალური კვალიფიკაცია, ცოდნა, გამოცდილება და გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტული საკითხების შესახებ იძლევა კომპეტენტურ დასკვნას. ექსპერტის სახით სამუშაოს ესრულების უფლება აქვს, როგორც ფიზიკურ ისე იურიდიულ პირს (თუ იგი სპეციალისტული ორგანიზაციაა). ექსპერტი შეიძლება იყოს: კონტრაქტით აყვანილი სამეურნეო სუბიექტის მიერ; კონტრაქტით აყვანილი აუდიტორის მიერ; დაქირავებული სამეურნეო სუბიექტის მიერ და დაქირავებული აუდიტორის მიერ. აუდი-

ტური ფირმისათვის შემოწმების ადრეულ ეტაპზე აუდიტის პროცესების დაწყებამდე, დაშვების მიზნების გაცნობისას, საქმოდ რთულია იმის გაოვალისწინება, თუ რა სახის ექსპერტი დასჭირდება აუდიტის განხორციელების პროცესში, მიუხედავად ამისა, აუდიტორული შემოწმების ექსპერტების წართვასთან დაკავშირებული რიგი საკითხები სავარაუდოდ დაკონკრეტება აუდიტის საწყის ეტაპზე მინც საჭიროა, ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა განიხილოს:

- მაკროეკონომიკური ფაქტორები, რომლებიც გაელენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაზე;
- ბიზნესის დარგობრივი სექციოკა;
- ეკონომიკური სუბიექტის სტრუქტურის ორგანიზაციული თავისებურებები, ფილიალების არსებობა;
- ეკონომიკური სუბიექტის სახეობები და მიმართულებები, გამოყენებული ტექნოლოგია ან მარკეტინგული მეთოდები;
- გამოყენებული სადარცხვო ოლიტიკა;
- ბუღალტრული რეგისტრის წარმოების ავტომატიზებული საშუალებები და ანგარიშგების მოშხადება;

- ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური და იურიდიული ვალდებულებები და სხვა. აუდიტორის მიერ შეგროვებული ინფორმაცია ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაზე, მას საშუალებას აძლევს განიხილოს ის პრობლემები, რომელთა გადასაწყვეტად დასჭირდება ექსპერტის კონსულტაციები.

ექსპერტის მოწვევის შესაძლებლობა და აუცილებლობა უკავშირდება ისეთი ფაქტორების განხილვას, როგორიცაა:

- იმ საკითხების სიროულე და ხსიათი, რომლებიც სავარაუდოდ ექვემდებარება ექსპერტულ გამოკლეეას;
- განსახილველი საკითხების რთულ და არაორდინალური არსი ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების საერთო შეფასებისათვის;
- ალტერნატიული მეთოდების მიღების შესაძლებლობა;

ექსპერტის სწორი არჩევის კრიტერიუმებს დიდი მნიშვნელობა აქვს, უპირველესად, მთლიანობაში აუდიტის ხარისხის საჭირო დონის მისაღწევად და მეორე აუდიტური ორგანიზაციისათვის ისეთი რისკების (არაკომპეტენტურობა, არაკეთილსინდისიერება) არარსებობის საკმარისი რწმენის უზრუნველსაყოფად, რომელიც ექსპერტის მოწვევასთან არის დაკავშირებული.

სპეციალისტის შერჩევას გულმოდგინედ მიდგომა ესაჭიროება. უპირველეს ყოვლისა, განხილული უნდა იქნეს ექსპერტის კრიტერიუმები მისი ობიექტურობის თვალსაზრისით. ექსპერტს, რომელსაც აუდიტორული ორგანიზაცია გამოიყენებს, უნდა გააჩნდეს: შესაბამისი კვალიფიკაცია, რომელიც, როგორც წესი, მტკიცდება წარმოდგენილი დოკუმენტებით (საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი ან ატესტატი, ლიცენზია, დიპლომი და ა.შ.). შესაბამისი გამოცდილება და რეპუტაცია იმ დარგში, აუდიტურ ორგანიზაციას ესაჭიროება დასკვნის მისაღებად. გასათვალისწინებელია, რომ არ იქნენ მოწვეული ისეთი ექსპერტები, რომლებსაც რაიმე დამოკიდებულება აქვთ აუდიტორულ საწარმოსთან. ექსპერტების მოსაზრების და დასკვნების ობიექტურობას ხელს შეუწყობს ის გარემოებაც, რომ იგი არანაირად არ იყოს დაინტერესებული ეკონომიკურ სუბიექტის როგორც კონკრეტული ინტერესებით ასევე საქმეებით. მხედველობაშია მისაღები ექსპერტის პრაქტიკული მუშაობის გამოცდილება, მისი საქმიანობის ტექნიკური უსრუნიელყოფა, დაკვეთების წრე და მისი რეპუტაცია. ექსპერტის მიერ გამოყენებული მეთოდები, მისი პრომისუნდარინობა და შესასრულებელი სამუშაოების ანაზღაურების პირობები. მხედველობაშია მისაღები, რომ ექსპერტის ობიექტურობის შეზღუდვების რისკი ოზრდება იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი დაკორაეებულია სამეურნეო სუბიექტის მიერ. სათანადო ყურადღება უნდა მიექცეს ექსპერტის მიერ აუდიტის ეთიკის კოდექსის ძირითადი მოთხოვნების ცოდნას. აუდიტორი დაწმუნებული უნდა იყოს, რომ ექსპერტის მიერ დაკისრებული სამუშაოს შესრულების პროცესში უსრუნიელყოფილი იქნება ეთიკური ნორმების დაცვა. თუ აუდიტორი არ არის დაწმუნებული იმაში, რომ სათანადოდ იქნება დაცული ეთიკის ნორმები, მან შესაძლოა უარი თქვას ასეთი ექსპერტის მოწვევაზე.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, რომელიც არეგულირებს ექსპერტის აუდიტში მონაწილეობის საკითხებს და წესებს, არ არის გათვალისწინებული, რომ ექსპერტის მოწვევაზე აუდიტურმა ფორმამ კონსულტაციები გამართოს ეკონომიკურ სუბიექტთან, მაგრამ სტანდარტი „აუდიტის ჩატარების პირობები“ რეკომენდებული აუდიტორული გარიგების წერილობით, საჭიროების შემთხვევაში, ითვალისწინებს სამწერეთო სუბიექტთან შეთანხმებას, აუდიტორული შემოწმების ცალკეულ საკითხებში სხვა აუდიტორის ან ექსპერტის მოწვევას. გამონაკლის შემთხვევაში შესაძლებელია აუდიტორულ შემოწმებაში ექსპერტის მოწვევაზე გადაწყვეტილება ერთპიროვნულად იქნეს მიღებული. იმ შემთხვევაში თუ ეკონომიკური სუბიექტი ექსპერტის მოწვევაზე გადაწყვეტილებას არ ეთანხმება, მაშინ მან თავისი უარყოფითი გადაწყვეტილება აუდიტორს წერილობით უნდა აცნობოს, თუმცა დაიკეთება უნდა გაითვალისწინოს, რომ ამ ქმედებით იგი აუდიტორისაგან უპირობო დადებითი დასკვნისაგან განსხვავებული დასკვნის მიღების რისკს ეწყვეა. აუდიტორსა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის ასეთი ურთიერთობები მიუთითებს იმაზე, რომ აუდიტის სტანდარტები ერთდროულად ახდენენ როგორც აუდიტორს ორგანიზაციის, ისე ეკონომიკური სუბიექტის მოქმედების რეგლამენტირებას. თუ ეკონომიკური სუბიექტი თანახმაა აუდიტორულ შემოწმებაში ექსპერტის მონაწილეობაზე, მაშინ ხელშეკრულება ფორმდება ექსპერტსა და აუდიტურ ფორმასთან, ან ექსპერტსა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის.

ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მოთხოვნები, ექსპერტისათვის ნათელი და გასაგები ხდება გარიგების მიზნები, ხასიათი, მასშტაბები და ამოცანები.

ხელშეკრულზე ექსპერტის მომსახურების შესახებ უნდა ითვალისწინებდეს:

- ექსპერტის მომსახურების მიზნებს და ამოცანებს;
- კონკრეტული ინფორმაციის წყაროს, რასაც აუდიტორი ორგანიზაცია ელოდება ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად;
- ექსპერტსა და ხელშეკრულების დამღებს შორის ურთიერთობის პირობებს;
- ეკონომიკური სუბიექტის ინფორმაციის კონფიდენციალურობის ვალდებულებას;
- ცნობებს იმ წინადადებებზე და მეთოდებზე, რომელსაც ექსპერტი სამუშაოს შესრულებისას გამოიყენებს;
- იმის მოთხოვნას, რომ ექსპერტის მიერ შედგენილი დასკვნა ჩაითვალოს აუდიტორულ მტკიცებულებად, შედგენილი იქნეს შესაბამისი ფორმით და შინაარსით.

ზემოაღნიშნული ასპექტები ექსპერტის საქმიანობის შესახებ თანხმდება ხელშეკრულების საწყის ეტაპზე. აუდიტორს ექსპერტთან ხელშეკრულების მომზადებისას, როდესაც იგი ექსპერტს შესთავაზებს კონკრეტულ მოვლენებთან ან ოპერაციებთან დასკვნის შედგენის პრინციპებს, ევალება სათანადო სიფრთხილე გამოიჩინოს, რომ ამა თუ იმ საკითხზე თავისი შეხედულებებით არ მოახდინოს ზეწოლა ექსპერტის მოსასრულებსა და ობიექტურობაზე. ექსპერტთან შემდგომი ურთიერთობის დროს აუდიტორმა შესასწავლო კონფლიქტების აცილების მიზნით აუცილებლად, დეტალურად უნდა განიხილოს და შეათანხმოს მასთან კავშირისა და კოორდინაციის საკითხები, როგორცაა, სამუშაოს მსუელელობის პროცესში წარმოქმნილ პრობლემებზე დროული ინფორმაცია. გარდა ამისა, აუდიტორი დაექსპერტი აუცილებლად უნდა შეთანხმდნენ, რომ ექსპერტი აუდიტორს გააცნობს მუშაობის მეთოდებს, რადგან ექსპერტის მიერ გამოიყენებული მეთოდების გაცნობა აუდიტორისათვის წარმოადგენს მნიშვნელოვან საკითხს. ერთი მხრივ, აუდიტორს შეუძლია არ ჩაწედეს ექსპერტის პროცედურების სპეციფიკურ თავისებურებებს, მაგრამ, მეორე მხრივ, აუდიტორს აუცილებლად უნდა აქონდეს ზოგადი წარმოდგენა ამ პრინციპების შესახებ. აუდიტორის ინფორმირების ხარისხი ექსპერტის მიერ გამოყენებული მეთოდების შესახებ უნდა იყოს ისეთი, რომ აუდიტორს საშუალება აქონდეს მისაღები დამაჯერებლობით შეაფასოს ამ მეთოდების გონიერება და ექსპერტის მიერ ჩატარებული პროცედურები დაუპირისპიროს აუდიტორული შემოწმების საერთო საკითხებს. ექსპერტის სამუშაო პროგრამის ფორმირებისას, აუდიტორმა, აგრეთვე, უნდა შეიმუშაოს ექსპერტზე აღმინისტრაციული ზედამხედველობის პროცედურები და მონიტორინგი ექსპერტის მიერ ჩატარებული სამუშაოების მიმდინარეობის შესაფასებლად, შემოწმებისას დაკავშირებული საკითხებზე პროფესიულ მოსახურებებში არსებული განსხვავებების შესაფასებლად. აუდიტორი დიდი სიფრთხილით უნდა მოეკიდოს სპეციფიკურ მოთხოვნების დაცვას და შესაძლო რისკიდ ფაქტორს, რაც შესაძლოა წარმოიშვას ამგვარი სამუშაოს შესრულების პროცესში.

ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების საჭიროების დადგენა. სტანდარტი „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ - სხვა საკითხებთან ერთად განსაზღვრავს საქმიანობის იმ სფეროთა ჩამონათვალს, რომლის ექსპერტიზის შედეგად ექსპერტმა უნდა მოიპოვოს სათანადო მტკიცებულებანი, გამოთქვას თავისი მოსაზრება და მოახდინოს ოფიციალური დასკვნის შედგენა. სტანდარტში მოცემულია ჩამონათვალი იმ საქმიანობის სფეროთა შესახებ, რომელსაც შეიძლება მოწვეული იქნეს ექსპერტი ასრის გამოსათქმელად შემდეგ ძირითად საკითხებზე:

- ქონების ცალკეულ სახეობათა შეფასება (მიწა, შენობა, მანქანები და ალტურეილობა, ხელყოების ნიმუშები, ძვირფასი ქვები და სხვა);
- ქონების რაოდენობის და/ან მდგომარეობის განსაზღვრა (სასარგებლო წიაღისეულის მარაგი საბადოებში), მარქანებისა და მოწყობილობების მუშაობის ვადები და სხვა;
- სპეციალური ხერხებისა და მეთოდების გამოყენება, სხვადასხვა თანხების დადგენა;
- შესრულებული და ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შესასრულებელი სამუშაოს მოცულობის განსაზღვრა-შეფასება;
- იურიდიული შეფასება ხელშეკრულების, საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი აქტების განმარტებებთან დაკავშირებით დაფუძნებული დოკუმენტების ინტერპრეტაცია. სტანდარტი მოითხოვს, რომ ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ფინანსური ანგარიშგების განსახილველი მუხლის არსებითობა, გაბნახილველი საკითხის ხასიათისა და სირთულეზე დაფუძნებული უზუსტობის რისკი, სხვა ხელშისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულების რაოდენობრიობა და ხარისხი.

ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გაფორმება და გამოყენება. ექსპერტი შესრულებული სამუშაოს შედეგების მიხედვით გალდებულია აუდიტურ ორგანიზაციას და ეკონომიკურ სუბიექტს გადასცეს დასკვნა. დასკვნას თან უნდა ახლდეს დანართი, სადაც მოცემული იქნება იმ სამუშაოების ჩამონათვალი, რომლის გამოყენება შეიძლება დასჭირდეს აუდიტურ ორგანიზაციას ცალკეული საკითხების გადაწყვეტისას. ექსპერტის დასკვნა ძირითადად უნდა ქასუხობდეს შემდეგ მონაცემებს:

- ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება;
- ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს დასახელება, ამ სამუშაოს საგნის აღწერა;
- სრული მონაცემები ექსპერტის შესახებ;
- ექსპერტიზისათვის მასალების შემოსელის თარიღი;
- გამოსაკვლევი მასალების მიმოხილვა;
- საწყისი მონაცემები, რომელიც მნიშვნელოვანია დასკვნის მისაღებად, მათი წყაროს მითითებით;
- ექსპერტის გადასაწყვეტი საკითხები.

ექსპერტის მიერ საკითხები იგივე ფორმულირებით უნდა იქნეს გადმოცემული, როგორც ექსპერტის მომსახურების ფორმულირებაშია ჩამოყალიბებული. მათი დაზუსტების აუცილებლობისას ექსპერტმა ჯერ უნდა გაიმეოროს კითხვა იგივე სახით, ხოლო შემდეგ კი ჩამოაყალიბოს თავისი პოზიცია, მისი კომპეტენციის შესაბამისად, თუ ექსპერტი მიიხიწევს, რომ რომელიმე საკითხი (სრულად ან ნაწილობრივ) სცილდება მის კომპეტენციას, იგი ამის შესახებ დასკვნაში მიუთითებს. ექსპერტს უფლება აქვს დააჯგუფოს საკითხები და დასკვნაში გადმოსცეს იმ თანმიმდევრობით, რომელიც უზრუნველყოფს კვლევის ყველაზე უფრო მიზანშეწონილ წესს. ექსპერტის დასკვნა უნდა იყოს სრული და შეცავდეს კვლევის შედეგების დაწვრილებით აღწერას, რათა მისი გაცნობისას აუდიტორს და სხვა პირს სრული წარმოდგენა შეექმნას მის მიერ ჩატარებულ სამუშაოზე დასკვნების ზოგიერთ ისეთ საკითხზე, რომლებიც ხელშეკრულებით არ იყო გათვალისწინებული, მაგრამ კვლევის პროცესში იქნა დადგენილი, გადმოიცემა ექსპერტის დასკვნის ბოლო ნაწილში. თუ განსაკუთრებულ შემთვევაში ექსპერტი იძლევა ზეპირ კონსულტაციებს, მაშინ ასეთი კონსულტაციები უნდა აისახოს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში. ექსპერტის დასკვნაში ყოველ ცალკეულ საკითხზე პასუხი უნდა გაიცეს არსებითად ან მითითების მისი გადაწყვეტილების შეუძლებლობაზე.

როგორც წესი, ექსპერტის დასკვნა სამი ნაწილისაგან შედგება: შესავლის, კვლევისა და დასკვნისაგან. ექსპერტის მიერ წარმოდგენილი დასკვნის კვლევით ნაწილში აღწერილი

უნდა იქნეს კელევის პროცესი, მისი შედეგები და დადგენილი ფაქტების ახსნა-განმარტება. ექსპერტის მიერ გადაწყვეტილ ყოველ საკითხს უნდა შეესაბამებოდეს კელევიით ნაწილის გარკვეული კანყოფილება. ორი ან მეტი, ერთმანეთთან დაკავშირებული საკითხების ერთ-დაროლი კელევის დროს მიღებული შედეგები გადმოიცემა ერთ განყოფილებაში. კელევიით ნაწილში მოცემული უნდა იყოს:

- კელევის მეთოდები უნდა აღიწეროს დაწერილებით ისე, რომ ხელმისაწვდომი იყოს საკვიალური ცოდნის არმქონე პირისათვის და რომ აუცილებლობის შემთხვევაში, შესაძლებელი იყოს ექსპერტის დასკვნების სისწორის შემოწმება;
- კელევის შედეგად მიღებული დასკვნების დასაბუთება და განმარტება;
- საცნობო-ნორმატიული დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლითაც ხელმძღვანელობდა ექსპერტი კელევისას;
- კელევის შედეგების საექსპერტო შეფასება და მასზე გაშლილი მსჯელობა, აგრეთვე საკვიალური ტერმინების ახსნა.

აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმაზე, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოზე შედგენილი დასკვნა აუდიტის მიზნების ადეკვატურია, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ექსპერტისათვის მიცემული დავალებები ისეა განხორციელებული, რომ უსრულებელია დასაბუთებული გარანტია, იგი შესრულებულია გულმოდგინებით და სათანადო პროფესიული კომპეტენტრობით და რომ შესრულებული სამუშაო აკმაყოფილებს ხარისხის სათანადო სტანდარტს.

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების განსახილველ მტკიცებასთან დაკავშირებული ექსპერტის სამუშაოს აუდიტორული მტკიცებულებების მართებულობა. მართალია, რომ ექსპერტის მიერ განხორციელებულ საქმიანობაში აუდიტორი არ არის ისეთივე კომპეტენტური, როგორც ექსპერტი, რის გამოც მას გაუჭირდება შეაფასოს ექსპერტის მიერ გამოყენებული მეთოდების მართებულება შეფასება, მაგრამ აუდიტორმა თავისი ცოდნისა და გამოცდილების საფუძველზე, აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესწავლით უნდა გაარკვიოს ექსპერტის მიერ წარმოდგენილი დასკვნის მართებულობა. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგები არ იძლევა საკმარის და სრულყოფილ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, ან თუ ისინი სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს არ მიესადაგება, აუდიტორი ვალდებულია გამართოს კონსულტაციებზე ექსპერტთან და ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან, განახორციელოს დამატებითი პროცედურები ან უკიდურეს შემთხვევაში, მიიწვიოს ახალი ექსპერტი. იმ შემთხვევაში, როცა შეუძლებელია ექსპერტის დასკვნის მიღება გადაუჭრელი უთანხმოების საკითხების დაზუსტების გარეშე, აუდიტორი გასცემს მოდიფიცირებულ დასკვნას. თუ ექსპერტის დასკვნა არ იწვევს აზრთა არსებით განსხვავებას, ექსპერტის სამუშაოს შედეგები შეიძლება განვიხილოთ, როგორც აუდიტის მონაცემები აუდიტორული დასკვნის მომზადებაზე საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ.

აუდიტორულ დასკვნაში ექსპერტის მასალების გამოყენება თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ექსპერტის მიერ მოპოვებულია შესაბამისი და საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებები და ეს სამუშაოში აუდიტის მიზნების ადეკვატურია, მას შეუძლია ექსპერტის აზრის დამოწმება აუდიტორულ დასკვნაში და ამასთანავე უნდა განასხვავოს დასკვნაში თავისი და ექსპერტის აზრი, თუმცა აუდიტორმა ისიც უნდა გაითვალისწინოს, რომ იგი არ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან. მის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებებზე ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობაზე აუდიტორს ექსპერტის დასკვნის საფუძველზე შეუძლია გასცეს როგორც დადებითი, ისე მოდიფიცირებული დასკვნა. თუ აუდიტორი არ ადგენს მოდიფიცირებულ დასკვნას, მაშინ მან დასკვნაში არ უნდა მოახსენიოს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო. ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობით აუდიტორი გადაწყვეტს მოდიფიცირებული დასკვნის გაცემას იმ მიზეზების გამო, რომ ექსპერტის მონაცემები ამის საფუძველს იძლევა, მაშინ მან იგი თავის დასკვნაში უნდა დააფიქსიროს. ამ შემთხვევაში სტანდარტი თხოვლობს, რომ სანამ აუდიტორი გააკეთებს ასეთ დასკვნას, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ექსპერტისაგან თანხმობა. ექსპერტის წინააღმდეგობის შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ ექსპერტის დასკვნის შეტანა აუცილებელია, ხოლო ამაზე ექსპერტი წინააღმდეგია, აუდიტორმა უნდა გამართოს სათანადო კონსულტაციები.

ექსპერტის დასკვნა მომსადებელი უნდა იყოს ხელნაწერი ან ბეჭდური ფორმით, ანუ ისეთი სახით, რომელიც უსრუნველყოფს მასში მოყვანილი მონაცემების დაცვას არქივში იმ პერიოდის განმავლობაში, რომელიც განსაზღვრულია აუდიტური ორგანიზაციის მიერ.

აუდიტირებადი ფინანსური ანბარშვების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია

საქართველოს ეკონომიკურ ცხოვრებაში მიმდინარე ცვლილებებმა ქვეყანა ბევრი პრობლემის წინაშე დააყენა. უპირველეს ყოვლისა, ეს განაპირობა ეკონომიკის გადასვლამ დაგვირგით აღმინისტრაციული მმრჩანებელი მეთოდებიდან საბაზრო მეთოდებზე. სწორედ ეს განაპირობებს, რომ ეკონომიკის ეფექტურობის ამაღლებისა და ქვეყნის საერთაშორისო ბაზარში ინტეგრაციის მიზნით საქართველოში რამდენიმე წელია ხორციელდება თავისუფალი ბაზრის შექმნისა და ეკონომიკის სფეროების რეფორმების პროცესები. კაპიტალის ბაზრის განვითარებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტის, დაბეგურისა და საბაზო საქმის მიმართულებით განსახორციელებელ ღონისძიებათა რეფორმების პროგრამის მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს. ყველა შემთხვევაში დასახელებული რეფორმა ურთიერთდაკავშირებულია და ამიტომ ისინი შეატყობ კოორდინირებულია. არსებობს მჭიდრო ურთიერთკავშირი კაპიტალის ბაზარს, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და აუდიტს შორის. იმისათვის, რომ ქვეყნის კაპიტალის ბაზარი მუშაობდეს და ეფექტურად იზიდავდეს საერთაშორისო ინვესტირებს, (გარდა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება უნდა წარმოებდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით), აუცილებელია ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე უტყუარი აუდიტორული დასკვნა შედგენილი იქნეს იმ მოთხოვნებისა და პრინციპების დაცვით, რაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით არის გათვალისწინებული, რადგან მხოლოდ ასეთი მოთხოვნებით შედგენილი აუდიტორული დასკვნის შემთხვევაში იქნება იგი გასაგები და სასარგებლო ინვესტირებისათვის, კრედიტორებისათვის, სამთავროს ორგანიზაციებისათვის, აგრეთვე ფინანსური ინფორმაციის სხვა მიმხმარებლებისათვის. ასეთ პრინციპებზე შედგენილი აუდიტორული დასკვნა უსრუნველყოფს შემთხვევით დასახელებული მხარეებისათვის იმის გარანტიას, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილი აუდიტორული დასკვნა წესიერად ასახავს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობას, ეს კი იმის გარანტიას იძლევა, რომ პროგრამის ჩარჩოებში განხორციელებული ყველა სახის საქმიანობა დაზღვეულია სხვადასხვა სახის გაუთვალისწინებელი მოვლენებისგან.

მას შემდეგ, რაც ქართულ ენაზე გამოიცა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო ფუნქციის აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის მიერ მომზადებული აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები) საუბრეობა ჩაეყარა საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის რეფორმას. დაბეგურებით შეიძლება ითქვას, რომ აუდიტის რეფორმას ძალიან დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყანაში სხვადასხვა დარგის რეფორმების განსახორციელებლად. რეფორმირებული აუდიტის დაინშნულება იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტორმა მიმხმარებელს წარუდგინოს ასს წესების და პრინციპების საფუძველზე შედგენილი აუდიტორული დასკვნა. დღეს მსოფლიოში ასს განიხილება, როგორც დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოების პროცედურების ხარისხის დასადგენი მინიმალური ზღვარი, აგრეთვე ის მოწინააღმდეგეთა მიღწევაც აუცილებელია ამ პროცედურების გამოყენების შედეგად. აქედან გამომდინარე, აუდიტის პროცესების ასს მიხედვით განხორციელება აუცილებელ მოთხოვნად იქცა. პროფესიონალი აუდიტორი ვალდებულია, თუ თავის სამუშაოს განახორციელებს ასს მოთხოვნების შესაბამისად. სწორედ ამ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტორმა ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში აუდიტის ჩატარების დროს წამოჭრილი პრობლემების გადაწყვეტისას უნდა იხელმძღვანელოს ასს. ერთ-ერთი ასეთი სახის სტანდარტის წარმოადგენს „აუდიტორული ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სხვა ინფორმაცია“, რომელიც განსაზღვრავს სხვა ინფორმაციის ცნებას, როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ინფორმაციას, ჩართულს ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტორებულ დოკუმენტებში და ამ ინფორმაციის ანალიზს, აგრეთვე, გულისხმობს იმ შემთხვევებს, რომელიც უნდა განახორციელოს აუდიტორმა სხვა ინფორმაციის რაიმე არსებითი შესაბამისობის ან/და დამახინჯებების გა-

მოელენისას. სტანდარტი გარდა შესაძლებელი ნაწილისა, მოიცავს შემდეგ ძირითად საკითხებს:

- სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა;
- სხვა ინფორმაციის გათვალისწინება;
- არსებითი შეუსაბამოებები;
- არსებითი უზუსტობა;
- სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა აუდიტორული დასკვნის გაცემის თარიღის შემდეგ.

ამ სტანდარტების მიზანია სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა აუდიტორის მიერ აუდიტირებულ ფინანსურ დოკუმენტებში არსებული სხვა ინფორმაციის გათვალისწინებით, რომლის შესახებაც დასკვნის წარდგენა არ ევალება აუდიტორს, ანუ აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას, რათა დაადგინოს ამ ინფორმაციის არსებითი შეუსაბამოების ფაქტები აუდიტირებული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებასთან.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში გატარების შედეგად ინერგება და ძალას იკრებს ასს-ზე აგებული აუდიტის ჩატარების პროცედურები და წესები, რაშიც თავისთავად გამოიწვია ასს შესაბამისი ტერმინების დამკვიდრება. სწორედ ამის გამო, პირველ რიგში, მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული ამ სტანდარტის საფუძველზე მომზადებულიყო კომენტარები სტანდარტში გამოყენებული ტერმინებისა და ცნებების უკუთ ადსაქმელად, განსაზღვრულიყო ამ ტერმინებისა და ცნებების განმარტებები, მისი შემცვენებები, მოქმედების ზუსტი ფარგლები და მათი პრაქტიკაში გამოყენების ხელშეწყობის ქმედებები (ეს ტერმინები ასს-შიც არის განხილული). სტანდარტის უკუთ აქმის მიზნით განვიხილოთ სტანდარტში გამოყენებული ძირითადი ტერმინების მნიშვნელობები, რომლებიც დღეისათვის ქართულ ეკონომიკურ ტერმინოლოგიაში მკვიდრდება:

„სხვა ინფორმაცია“ ეწოდება სხვადასხვა სახის ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც აუდიტირებული ორგანიზაციის მიერ შედგენილ წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებას და მის მომსახურებულ მომსახურებულ აუდიტორულ დასკვნას ერთვის თან. ასეთ დოკუმენტებად მიიჩნევა კანონმდებლობით ან/და სხვა ნორმატიული აქტებით ან/და შიდა დანიშნულების ანგარიშგება, რომელიც შედგენილია ეკონომიკური სუბიექტის სინციატივით მის მიერვე დადგენილი ფორმით და შინაარსით, რომელთა შედგენისა და ხელმძღვანელობისათვის წარდგენის წესები და ვადები არ რეგულირდება აღრიცხვა-ანგარიშგების მარეგულირებელი ორგანოების დადგენილი სტანდარტებით. აუდიტორი აუდიტის მსვლელობისას უნდა გაეცნოს ამ სახის დოკუმენტებს, რათა დაადგინოს შესაბამისებელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ამ ინფორმაციის არსებითი შეუსაბამოების ფაქტები და/ან გამოირჩეოს ინფორმაციის ნებისმიერი უზუსტობანი, ანუ აუდიტორის ძირითადი მიზანია ამ დოკუმენტების შემოწმებისას დარწმუნდეს არსებობს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციას შორის არსებითი შეუსაბამობა და მიიღოს გადაწყვეტილება ამ დოკუმენტების უტყუარობის (ნდობის) შესახებ. დაუშვებელია აუდიტის პროცესში სხვა ინფორმაციის გამოტოვება იმ რთული საკითხების მიზეზით, რომლებსაც შეიცავს ეს ინფორმაცია და რომელიც აუცილებელია მომხმარებლისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილების მისაღებად იმის გამო, რომ ეს ინფორმაცია ძნელად აღსაქმელი იქნება ზოგიერთი მომხმარებლისათვის.

სხვა ინფორმაციებს წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დანართების სახით დართული შემდეგი დოკუმენტები მიეკუთვნება:

- წლიური ბუღალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ბარათი;
- საწარმოს დირექტორთა საბჭოს ან ხელმძღვანელის ანგარიში ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესახებ;
- ფინანსური რეფერატები და მნიშვნელოვან საკითხებზე შედგენილი მოკლე მიმოხილვა;
- ძირითადი ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ საწარმოს რეტროსპექტიული განზოგადება;
- დამხმარე ანგარიშების დეტალები, რომლისგანაც შედგება ფინანსური ანგარიშგების განყოფილებები;

- სხვადასხვა სახის ანალიტიკური მასალების ან ზოგიერთი ოპერატიული მონაცემების აღწერა, რომელიც გამოყენებულია ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების მიმართ;
- ინფორმაცია დასაქმების შესახებ;
- შერჩეული მონაცემები ევარტალური ანგარიშგების შესახებ და სხვა.

ამ ინფორმაციის შესწავლით აუდიტორს შეუძლია გამოაკლდინოს სხვადასხვა ფაქტები, რომლებიც გაელენას ახდენს ეკონომიკური სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობაზე. ასეთი ფაქტები შეიძლება იყოს გარეგანი (მაკროეკონომიკური, დარგობრივი) ან შინაგანი (საერთო ხასიათის, საკუთრებასთან, მარკეტინგთან, საწარმოს პერსონალთან დაკავშირებული და სხვა).

(ცალკეულ შემთხვევაში, თუ წარმოიშება ეჭვი სხვა ინფორმაციის მონაცემების უტყუარობაზე, აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სამსახურებრივი გამოკვლევის მეთოდი - კონტაქტი დაამყაროს იმ პირთან, რომელმაც შეადგინა ინფორმაცია, დაახუსტოს მისი უტყუარობა, აუცილებლობის შემთხვევაში ჩამოართვას ახსნა-განმარტება და საქმის კურსში ჩააყენოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა.

„არსებითად“ ითვლება ინფორმაცია, თუ მის გამოტოვებას ან დამახინჯებას შეუძლია გაელენა მოახდინოს მომხმარებლის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებს. არსებითობა დამოკიდებულია ანგარიშგების ელემენტების ან იმ შეცდომების სიდიდესზე, რომლებიც შეიძლება გამოწვეული იყოს ინფორმაციის წინასწარგანზრახული ან უნებლიე გამოტოვებით. არსებითობა ინფორმაციის ძირითადი თვისობრივი მახასიათებელი არ არის, თუ გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის შედეგადაც ინფორმაცია მომხმარებლისათვის გახდება უსარგებლო, ანუ ინფორმაცია არსებითია, თუ მის ასახვას შეუძლია გაელენა იქონიოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებასზე. არსებითობის შემოწმების პროცედურები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების და სხვა ინფორმაციის შესწავლას, აგრეთვე ანალიტიკური პროცედურების რეალიზაციას, რაც აუდიტორს ავალებს, არსებითობის საკითხი პროფესიული შემოწმების ზუსტ გადაწყვეტივს. აუდიტორმა, ამასთან ერთად, უნდა გაითვალისწინებინოს, რომ არსებითობის შეფასება ხდება მნიშვნელოვან გარემოებათა გათვალისწინებით და ამასთანავე საჭიროებს რაოდენობრივ და ხარისხობრივ განხილვას საიმედო მონაცემებზე დაყრდნობით, ტენდენციურობისა და არსებითი შეცდომების გამოსარიცხად, რათა ამ ინფორმაციის მომხმარებელი ენდოს მას ირდენად, რამდენადაც სრულად და მიუკერძოებლად არის ასახული რეალური ვითარება. გასათვალისწინებელია, რომ არსებითობა შედარებითი სიდიდეა, მაგრამ არა აბსოლუტური ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე. იგი შეიძლება არსებითი იყოს რომელიმე მცირე საწარმოსათვის, მაგრამ დიდი საწარმოსათვის ანაუთხარა როლს არ ასრულებდეს. აქედან გამომდინარე, შეუძლებელია დადგინდეს არსებითობის წინასწარი კონკრეტული მნიშვნელობები, რომელიც იწვევს აქვეყნებულ ეკონომიკური სუბიექტისათვის. არსებითობის შეფასებისათვის საჭიროა ანგარიშსწორების ბაზა, რამდენადაც არსებითობა შედარებითი გაგებაა, ამიტომ იმის დასადგენად, ცდომილება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი იყო თუ არა, საჭიროა საანგარიშსწორებო ბაზებზე გადასვლა.

„არსებითი შეუსაბამობა“ მაშინ არსებობს, როდესაც სხვა ინფორმაცია ეწინააღმდეგება შესაბამიერად ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციას, ანუ იგი გადაწყვეტილების მიღებაზე ორიენტირებული თვისებაა და უნდა შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად საჭირო მოთხოვნებს ინფორმაციას მაშინ გააჩნია შესაბამისობის თვისება, თუ იგი გაელენას ახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე იმით, რომ ეხმარება მას შეაფასოს საწარმოს წარსული, მიმდინარე და მომავალი საქმიანობა, დაადარტორს ან შეასწოროს ადრინდელი შეფასებები. ინფორმაციის დაშლადსატრეული და საპროგნოსო თვისებები ერთმანეთთან არის დაკავშირებული. არსებითობა შეუსაბამობამ შეიძლება ექიმეშ დააყენოს მტკიცებულების საფუძველზე გაკეთებული დასკვნები და ის საფუძველიც, რომელსაც ეყრდნობა აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. არსებითი შეუსაბამობას შეიძლება შესწინდეს ადგილი:

- სხვადასხვა ანგარიშგების ციფრებსა და ტესტობრივ მასალებს შორის;
- სხვადასხვა ანგარიშგების საწყის მონაცემებს შორის, როდესაც ციფრები არ ეთმანეთს;

• ფინანსური ანგარიშგებისა და სხვა ანგარიშგების ან მათი ინტერპრეტაციების ციფრებს შორის განსხვავებების დროს.

იმასთან დაკავშირებით, რომ ინფორმაციის საიმედოობასა და შესაბამისობას შორის ოპტიმალური თანაფარდობის ძირითად კრიტერიუმად აღიარებულია მომხმარებელთა უზრუნველყოფა ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მოსაღებად საჭირო ინფორმაციით, აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას, რათა განსაზღვროს არსებითი შესაბამისობა აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან. იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდება არსებითი შესაბამისობის ფაქტები, განხილული უნდა იქნეს აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების გადასინჯვის მისარწმუნოებლობა.

„წლიური ფინანსური ანგარიშგება“ ის დოკუმენტია, რომელსაც ჩვეულებრივ, ეკონომიკური სუბიექტი ყოველწლიურად ადგენს და მისი ხარისხობრივი მახასიათებლები ის ატრიატობ, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას გადააქცევს მომხმარებლისთვის სასარგებლო ინფორმაციად და რომლის ძირითადი მახასიათებელი იქნება აღქმადობა, შესაბამისობა, საიმედოობა და შესადაარისობა. „ფინანსური ანგარიშგება“, როგორც ეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებშია განმარტებული, „არის საწარმოს ფინანსური მდგომარეობისა და მის მიერ განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების სტრუქტურულად ჩამოყალიბებული ფინანსური სურათი. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების მიზანია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც გამოსადგეია მომხმარებელთა ფართო წრისათვის ეკონომიკური გადაწყვეტილებების მისაღებად“. ანუ ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად შეგროვილი, დამუშავებული და მომხმარებლისათვის განსაზღვრული ფორმით მომზადებული საერთო დანიშნულების ფინანსური ინფორმაციის ერთობლიობას. ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და მისი მომხმარებლისათვის (მ.შ. აუდიტორისათვის) წარდგენა ეყრდნობა საწარმოს დირექტორთა საბჭოს და/ან სხვა ხელმძღვანელ ორგანოს. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახება პოეებს საანგარიშო კერიოლში მომხდარი ყველა სამეურნეო ოპერაციის და მოვლენების ფინანსური შედეგები, რომელიც დაატეხულია მათი ეკონომიკური მახასიათებლების მიხედვით და მოიცავს შემდეგი სახის ინფორმაციას: საწარმოს აქტივებს, მის საკუთარ კაპიტალს, შემოსულებს, დანახარჯებს, მოგება-ზარალს, ფულადი სახსრების მოძრაობას და სხვა. ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაციის, მისი ახსნა-განმარტებითი შენიშვნებისა და სხვა ინფორმაციის შესწავლით აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ან ინფორმაციის არსებითი შეუსაბამობა აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებასთან და სხვა ინფორმაციასთან, რისთვისაც აუცილებელია, რომ ფინანსური ინფორმაცია უნდა იყოს გასაგებად იდენტიფიცირებული და გამოკეთილი იმავე ოფიციალური დოკუმენტში გამოყენებული სხვა ინფორმაციისაგან. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობის და აღქმადობის ხარისხი ქვეითდება იმ შემთხვევაში თუ ეს პირობები არ არის დაცული.

წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების განმარტებითი ბარათი ინფორმაციის მომცემი მნიშვნელოვანი დოკუმენტია, რომელსაც აუდიტორებმა აუდიტის ჩატარებისას დიდი ყურადღება უნდა დაუთმონ. ამ დოკუმენტაციაში, როგორც წესი, გარკვეული ფორმით გადმოცემულია ეკონომიკური სუბიექტის საანგარიშგებო არსი, სადაც აღწერილი და აღსანიშნულია საწარმოს ფინანსური საქმიანობის შედეგები და ფინანსური მდგომარეობის ძირითადი საკითხები, მისი გამომწვევი ფაქტორები, რომლებმაც გააღებნა იქონია საანგარიშო წლის განმავლობაში საფინანსო და სამეურნეო საქმიანობის შედეგებს. გარდა ამისა, განმარტებითი ბარათით შეიძლება აუდიტორმა დაადგინოს სააღრიცხვო პოლიტიკის წარმოების არჩეული წესის მიზანშეწონილობა და ეფექტურობა. ამ ბარათში ეკონომიკური სუბიექტის ეკონომიკური მანევენებლების შეფასებისას, აუდიტორს შეუძლია მიიღოს მნიშვნელოვანი ინფორმაცია ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების, ფინანსური დაბნელებების, დებიტორ-კრედიტორული დავალიანებების, საწარმოს დაფინანსების წყაროებს, მისი ფუნქციონირებისა და რისკის პოლიტიკის შესახებ და სხვა ანუ ეს ანალიტიკური ინფორმაცია აუდიტორს დაეხმარება ეკონომიკური სუბიექტის ქონებრივი და ფინანსური მდგომარეობის სრული და ობიექტური სურათის შექნაში და სხვა. ეს მონაცემები შეიძლე-

ბა წარდგენილი იქნეს წინასწარ და წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად, თუმცა იგი არ ითვლება ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელ კომპონენტად.

სხვა ინფორმაციაზე დასკვნის შედგენა აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან სხვა სახის ინფორმაციის მიწოდებაზე აუდიტორული დასკვნის შედგენა გარკვეულ შემთხვევაში გათვალისწინებულია აუდიტორსა და დამკვეთს შორის გარიგების ერთ-ერთი გარკვეილებული სახით - ხელშეკრულებით. სოც შემთხვევაში იურისდიქცია აუდიტორისაგან მოითხოვს სპეციალური პროცედურების გამოყენებას, რათა წარდგენილი იქნეს დასკვნა გარკვეული ტიპის სხვა ინფორმაციაზე. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორი ადგენს კონკრეტულ დასკვნას იმ წესების დაცვით, რასაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და ადგილობრივი კანონმდებლობა ითვალისწინებს. იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სხვა ინფორმაციის განსაკუთრებულად ასახვის აუცილებლობა, აუდიტორის პასუხისმგებლობა განისაზღვრება ასს, აუდიტის ჩატარებაზე დადებული ხელშეკრულებით ან/და კანონმდებლობით. სხვა შემთხვევაში ასეთი ვალდებულება აუდიტორს არ ეკისრება. მიუხედავად ამისა, სრულყოფილი აუდიტის ჩატარების მიზნით მიზანშეწონილად არის მიჩნეული, აუდიტის შედეგები რომ შეესაბამებოდეს მის წინაშე მდგარ ამოცანებს, ხოლო დასკვნები ადეკვატურად ასახავდეს დამკვეთის ფინანსური და სამეურნეო საქმიანობის მდგომარეობას. სასურველია აუდიტორული დასკვნის შედგენისას აუდიტორმა გაითვალისწინოს სხვა ინფორმაციის მონაცემები, რადგან არ არის გამორიცხული შეუსაბამებლობა ინფორმაციამ გამოიწვიოს აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესუსტება და რაც მთავარია, არ იქნეს გამოყენებული აუდიტირებული ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგებისა და სხვა ინფორმაციის შორის დაშვებული არსებითი შეუსაბამებობები.

სხვა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და მისი გათვალისწინება. აუდიტირებული ორგანიზაციის სხვა ინფორმაციის განხილვა გულისხმობს მისი შინაარსის გაცნობას, ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ბუღალტრული ანგარიშგების აღრიცხვითა და აუდიტირებული შემოსევების საფუძველზე მიღებული მონაცემების, ცნობების შედარება-შეჯამებას. აუდიტორმა სრულყოფილად რომ შეისწავლოს ეს ინფორმაცია, იგი ხელმისაწვდომი უნდა იყოს მისთვის, ამიტომ აუდიტორული დასკვნის მომზადებამდე აუდიტორი ამ პროცედურის შესახებ წინასწარ უთანხმდება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას. ამასთან ერთად, წინაპირობით უნდა განისაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და მასწავლებელი, სადაც დაფიქსირდება, რომ აუდიტის პასუხისმგებლობა შესაძლებელია და შემოიფარგლება იმ ინფორმაციით, რომელიც მოცემულია აუდიტორულ დასკვნაში. ეს კი გულისხმობს იმას, რომ აუდიტორს არ ეკისრება კონკრეტული პასუხისმგებლობა სხვა ინფორმაციის სათანადოდ ფორმულირებაზე, რადგან აუდიტორის მიერ სხვა ინფორმაციის განხილვა არ წარმოადგენს აუდიტირებულ პროცედურას, რომლის შედეგადაც შეიძლება მიღებულ იქნეს აუდიტორული მტკიცებულებები იმ მოთხოვნების სრული დაცვით, რაც ასს „აუდიტორული მტკიცებულებებით“ არის განსაზღვრული. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორული დასკვნის მომზადებამდე არ იქნება ხელმისაწვდომი ასეთი ინფორმაციის მიღება, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 720 მე-20 და 23-ე პუნქტებით.

სხვა ინფორმაციისა და აუდიტირებული ორგანიზაციის ბუღალტრული ანგარიშგების არსებითი შეუსაბამობის დადგენის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საჭიროება თუ არა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ან სხვა რომელიმე სხვა ინფორმაცია კორექტირებას და ამის შესახებ აუცილებლად უნდა ეცნობოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას. იმ შემთხვევაში, თუ კორექტირება ექვემდებარება ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ასეთ კორექტირებაზე, აუდიტორი ვალდებულია განიხილოს შემდეგი საკითხები: ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე დასკვნის შედგენისას რა სახის აუდიტორული დასკვნა გაიცეს - პირობითი აუდიტორული დასკვნა, თუ საერთოდ დასაბუთებული არგუმენტების საფუძველზე უარი განაცხადოს აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი დასკვნაში ბუღალტრული ანგარიშგების მართებულობის შესახებ აპირებს არსებობის შესაბამისობაზე ჩანაწერის გაკეთებას, მან ამის შესახებ დასკვნაში სპეციალური განმარტებითი პარაგრაფი უნდა ჩართოს, სადაც აისახება ყველა მნიშვნელოვანი წინააღმდეგობა სხვა ინფორმაციასა და ბუ

ღალტრულ ანგარიშგებას შორის. აუდიტორულ დასკვნაში ეს პარაგრაფი თავსდება იმ პარაგრაფის შემდეგ, რომელშიც აუდიტორი გამოხატავს შეხედულებას ბუღალტრული ანგარიშგების მართებულობაზე. ასეთი გადაწყვეტილების მიღებამდე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რომ 'ზოგიერთი გამოვლენილი დამახინჯება თავისთავად არსებითი არ არის, მაგრამ მათი ერთობლიობა ანგარიშგების არსებით დამახინჯებას გამოიწვევს, ამიტომ აუდიტორმა ერთდროულად ყურადღება უნდა მიაქციოს ორ გარემოებას: პირველი, როდესაც აუდიტორული შემოწმების გამოვლენილი შეუსაბამოებები უკვე ბევრად ნაკლებია, ვიდრე არსებითობის დონე და მეორე, როდესაც შემოწმების შედეგად შეუსაბამოებები პროფესიული თვალსაზრისით და ნორმატიული აქტების შესაბამისად არსებითი არ არის იმის გათვალისწინებით, რომ ეკონომიკური სუბიექტის მთელი ანგარიშგება არსებით ასპექტების მიხედვით უტყუარია. თუ აუდიტის პროცესში აღნიშნული მომენტები საიპირისპირო მნიშვნელობით იქნება წარმოდგენილი, მაშინ აუდიტორი აკეთებს დასკვნას ანგარიშგების შეუსაბამობაზე, რამაც შეიძლება ახალი პროცედურების დაგეგმვა და შესრულება გამოიწვიოს. აღნიშნულ ფაქტებზე დასკვნა ეკოდება ასს 240 და 250-ის მიითთებებით, სადაც ფიქსირდება მათი შესწორებების აუცილებლობა და შეესაბამება საკანონმდებლო, მათი გამოსწორების გზები. თუ ხელმძღვანელი თავს არიდებს შეცდომების შესწორებას, აუდიტორი თავს იკავებს დადებითი აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე აუდიტორმა შეიძლება ჩაატაროს სხვა ღონისძიებებიც, რომელიც განისაზღვრება კონკრეტული სიტუაციით და წინააღმდეგობრივი ხასიათის მნიშვნელობით. კერძოდ, ეს შეიძლება გამოიხატოს ეკონომიკური სუბიექტისათვის ბუღალტრული ანგარიშგების მართებულობაზე აუდიტორული დასკვნის გაცემის შეჩერებაში, აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულების გაუქმების ან საკითხის იურიდიული კონსულტაციის განხილვით. ამრიგად, აუდიტორის ქმედება დამოკიდებულია კონკრეტულ გარემოებებზე, აგრეთვე შეუსაბამობის ხასიათსა და მის მნიშვნელობაზე.

არსებითი უზუსტობის ფაქტები შეიძლება გამოვლენილი იქნეს აუდიტის პროცესში სხვა ინფორმაციის არსებითი შეუსაბამობის დადგენის მიზნით განხორციელებული პროცედურების შედეგად. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს შეეძინება საეარაუდო საფუძველი არსებითი უზუსტობის შედეგად შესაძლო უკანონო ქმედებებზე, აუდიტორი ვალდებულია მიიღოს შესაბამისი ღონისძიებები. პირველ რიგში, ჩაატაროს კონსულტაციები აუდიტირებულ ორგანიზაციის ადმინისტრაციასთან უფრო მაღალ დონეზე, მეორე, კონსულტაციები გამართოს მესამე მხარესთან, აუდიტირებული ორგანიზაციის იურისტიკონსულტან ან სხვა სპეციალისტებთან, რომლებიც უფრო პროფესიულად შეისწავლიან და განმარტავენ გამოვლენილი ფაქტების როგორც კანონიერებას, ისე უკანონობას. მესამე, აუდიტორმა უნდა განიხილოს მიზანშეწონილობა გამოვლენილ ფაქტებზე დამატებითი აუდიტორული შემოწმების ჩატარებაზე. ამ დამატებითი ღონისძიებების შედეგები აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს და დაადგინოს, არსებობს თუ არა დასაბუთებული განსხვავებები წარმოდგენილ დასკვნებსა და მის მოსაზრებებს შორის. თუ კი აუდიტორი მივა იმ დასკვნამდე, რომ არსებობს არსებითი უზუსტობა სხვა ინფორმაციაში, ხოლო დამკვეთი საერთოდ უარს აცხადებს მორიდებითი აუდიტორული დასკვნის მიღებაზე და არანაირად არ რეაგირებს რათა გამოასწოროს უკანონო ქმედებანი, უარყოფითი შედეგები აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში, მაშინ აუდიტორმა შეიძლება საჭიროდ მიიჩნიოს აუდიტის შემდგომ გაგრძელებაზე და შეწყვიტოს აუდიტორული შემოწმება. ასეთი გადაწყვეტილება ძალიან სერიოზულ ხასიათს ატარებს და როგორც წესი, მას წინ უსწრებს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიმართ ამ ფაქტების ირვლევი წერილობითი შეტყობინება და მრავლისმომცველი კონსულტაციები მესამე მხარესთან.

სხვა ინფორმაციის ხელშეწყობა აუდიტის დასკვნის თარიღის შემდეგ, იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი სხვა ინფორმაციას განიხილავს აუდიტორული დასკვნის ხელმოწერის შემდეგ იმის გამო, რომ ასეთი ინფორმაცია მისთვის არ იყო ხელშეწყობილი აუდიტორული დასკვნის გაცემამდე, იგი ასეთ ინფორმაციას იხილავს იმ პრინციპით, რომ მან დაადგინოს მოცემულ ინფორმაციაში არსებითი შეუსაბამობის ფაქტები. აუდიტორის მიერ სხვა ინფორმაციამ არსებითი სხვაობას აუდიტირებულ ბუღალტრულ ანგარიშგებას შორის ან არსებითი დამახინჯებებს რომელიმე ფაქტზე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საჭიროებს თუ არა კორექტირებას აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ან სხვა ინფორმაცია. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუცილებელია აუდიტირებული ბუღალტრული ანგარიშ-

გების კორექტირება, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს ასს 560 „შემდგომი მოვლენების“ წესების მოთხოვნების შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება როგორც საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრებიდან აუდიტორული დასკვნის დაწყებამდე მომხდარი მოვლენების, ასევე აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდგომ აღმოჩენილი ფაქტების აღსანიშნავად და რომელსაც შეუძლია გაუელნოს იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე და აუდიტორულ დასკვნაზე. სხვა ინფორმაციის შემოწმების შედეგად საჭირო კორექტირებაზე, რასაც ეკონომიკური სუბიექტიც ეთანხმება, აუდიტორმა უნდა მიიღოს ზომები, რომელიც უზრუნველყოფს, რომ ეკონომიკური სუბიექტის მიერ შეტანილი იქნეს შესაბამისი პროცედურების დაცვით აუდიტორული შესწორებები აუდიტორულ ბუღალტრულ ანგარიშგებაში. იმ შემთხვევაში თუ აუდიტორის აზრით, სხვა ინფორმაცია ექვემდებარება კორექტირებას, მაგრამ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა ეწინააღმდეგება ასეთ კორექტირებას, მაშინ აუდიტორმა უნდა განახორციელოს იმდარგაირეფ ღონისძიებები, რომელიც არსებითი უსუსტობის შემთხვევაში ხორციელდება და იგი მოყვანილია სემოთ.

აუდიტის დასკვნა სამცხიალური დანიშნულების მძონე აუდიტორულ გარემებაზე

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიღების შემდეგ საქართველოში აუდიტორული მომსახურება ისეთ ფაზაში შევიდა, როდესაც აუდიტორული საქმიანობის ყველა სფერო ეფუძნება მხოლოდ საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, რაც ერთგვარად ხელს უწყობს აუდიტის ხარისხის ამაღლებას, განსაზღვრავს აუდიტორსა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის სამართლებრივ ურთიერთობებს და ამასთან ერთად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების დაცვით აუდიტორები რამდენადმე ახლდევენ თავიანთ ინტერესებს არაკეთილსინდისიერი კანკურენტებისა და დამკვეთებისაგან.

აუდიტორები (აუდიტორი ფირმები) ხშირ შემთხვევაში სხვადასხვა სახის ხელშეკრულებების საფუძველზე ახორციელებენ საქციალური დანიშნულების აუდიტს, რაზეც ადგენენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით რეკომენდებულ ფორმის მიხედვით საქციალურ დასკვნას, რომლის ძირითადი მიზნები თანხედრილია ასს 700 „აუდიტორული დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“, თუმცა შინაარსით და მიზნებით განსხვავებულია და ძირითადად მოიცავს მხოლოდ საქციალური დანიშნულების აუდიტის შედეგების ანალიზს და დასკვნას მისგან გამომდინარე შედეგებზე.

ასს „აუდიტის დასკვნა საქციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარემებაზე“ მიზანს წარმოადგენს იმ თავისებური და პრინციპული ნორმების დადგენა, რომლებიც დაეკავშირებულია ასეთი სახის აუდიტორულ შემოწმებასთან და იგი გამოყენებულ უნდა იქნეს იმ დასკვნების შესადგენად, რომლებიც გათვალისწინებულია სახელმწიფო ორგანოების, ეკონომიკური სუბიექტების, ბუღალტრული ანგარიშგებისა და ეკონომიკური სუბიექტების ცალკეული საქმიანობით დაინტერესებულ სხვა მომხმარებლებთან განსაზღვრული გაფორმებული ხელშეკრულებით. ამასთანავე, ეს სტანდარტი განსაზღვრავს: აუდიტორული ორგანიზაციისა და დამკვეთის ურთიერთდამოკიდებულების საფუძველებს, პასუხისმგებლობის განაწილებას, აუდიტორული დასკვნის მოთხოვნებს, თავისებურებებს და წერილობითი ანგარიშების წარდგენის წესს და პირობებს.

საქციალური დანიშნულების აუდიტის მისანიად დაადგინოს ისეთი საკითხები, რომლებიც ეხება:

- ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძველების მიხედვით და არა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- კონკრეტული ბუღალტრული ანგარიშგების, ანგარიშთა ელემენტების ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლების გამოყენების შემოწმება;
- სახელშეკრულებო შეთანხმების პირობების დაცვის შემოწმება;
- კრებით (ნაერთ) ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება.

საქციალური საკითხებზე აუდიტის დაეაღების შინაარსი, ხასიათი, მოცულობა და ხანგრძლივობა დამოკიდებულია იმ ვალდებულებებზე, რამაც გამოიწვია მოცემული შემოწმების აუცილებლობა და დაფიქსირებულია ხელშეკრულებაში. აუდიტორს ასეთი სახის

აუდიტის დაგეგმვისას მოეთხოვება, რომ გაითვალისწინოს თუ რა მიზნებისათვის სჭირდება შემოწმების შედეგად შედგენილი დასკვნა დამკვეთს და განსაზღვროს იმ პირთა შესაძლო წრე, რომლებიც ისარგებლებენ აუდიტორული დასკვნით. აუდიტორმა თავიდან რომ აიცილოს დასკვნის გაუთვალისწინებელი მიზნებისათვის გამოყენება, სასურველია ხელშეკრულებაში განისაზღვროს იგი, დააწესოს ამ დასკვნის გავრცელებაზე და გამოყენებაზე სხვადასხვა სახის შესაძლებელი აუდიტორმა ხელშეკრულებაში სრულად უნდა ასახოს აუდიტის ჩატარების ძირითადი პირობები, შესამოწმებელ საკითხებზე დამკვეთის მიერ ინფორმაციის მომზადებისათვის ის პირობები, რომელსაც უნდა დაეკრძალოს აუდიტორი დასკვნის შედგენისას. იმ შემთხვევაში, როდესაც სპეციალური დაკავშირების აუდიტი მოითხოვს ისეთი საკითხების შესწავლას, რომელიც არ შედის აუდიტის კომპეტენციაში და საჭიროებს სპეციალურ ცოდნას: მეცნიერების, ტექნიკის, ხელოვნების ან სხვა სფეროებისას, სპეციალურ კითხვებზე პასუხის გასაცემად ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს სათანადო სფეროს ექსპერტის მოწვევა. აუდიტორმა ექსპერტს უნდა მისთხოვოს, რომ მის მიერ შედგენილი სპეციალური დასკვნა სრულად შეესაბამებოდეს ახს 620 „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების“ ძირითად პრინციპებს და წესებს. სპეციალურ აუდიტორულ დაეალებზე ხელშეკრულების გაფორმება მოითხოვს მკაცრი წესების დაცვას, მათ შორის აუდიტორსა და დამკვეთს შორის პასუხისმგებლობის განაწილებაზე. სპეციალური დანიშნულების აუდიტის დაწყებამდე აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მან მიიღწია ურთიერთგაგებას დამკვეთთან სამუშაოს მიზნებისა და ხასიათის შესახებ, აგრეთვე დასკვნის შინაარსზე, რომელიც უნდა წარედგინოს დამკვეთს.

აუდიტორული დასკვნა სპეციალური დანიშნულების აუდიტზე იმ ფორმით და შინაარსით, რაც ასს 700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ არის განსაზღვრული, რადგან, როგორც ეს აღნიშნულ სტანდარტშია მითითებული იგი შეიძლება გამოყენებულ იქნეს არამარტო ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნისათვის, არამედ სხვა სახის ფინანსური ინფორმაციის დასკვნის გასაცემადაც. რაც შეეხება კრებით-ფინანსურ ანგარიშგებაზე სპეციალური დანიშნულების აუდიტის შედეგებზე დასკვნის გაფორმებას, იგი განსხვავებულია, რადგან კრებითი ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს ყველა სახის ინფორმაციას, რომელიც მოეთხოვება წლიური აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშების მონაცემებს.

სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული დასკვნის შედგენამდე აუდიტორმა გულდასმით უნდა შეისწავლოს და შეაფასოს შემოწმებისას შვგროვილი აუდიტორულ მტკიცებათა საფუძველზე მიღებული დოკუმენტაცია, როგორც ასრის ფორმირების საფუძველი. აუდიტორული დასკვნა უნდა შეიცავდეს აუდიტორის მკაფიოდ ფორმულირებულ მისასრულებას, საბოლოო ასრს დასახულ მიზნებსა და ამოცანებს.

სპეციალური აუდიტორული დაეალების დასკვნის ანალიტიკური ნაწილის ტექსტზე შეიძლება დართულ იქნეს გრაფიკები, ცხრილები, დოკუმენტაციები შედარებებზე, რომლებიც ასახავს მათი მიმოქცევის რიგითობას, აუდიტის შედეგებს და სხვა საკითხებს. ეს მასალები შეიძლება გაფორმებულ იქნეს როგორც დასკვნის დანართი და მათზე დასკვნის ტექსტში აუცილებლად უნდა გაკეთდეს მითითება, ხოლო თუთ მასალა განიხილოს, როგორც დასკვნის შემადგენელი ნაწილი. გარდა ამისა, აუდიტორმა კონკრეტული დაეალების შესრულების დროს აუდიტის მსვლელობისას გამოყენებული დარღვევების შესახებ, რომლებიც აღრიცხულია სამუშაო დოკუმენტაციაში, უნდა მიუთითოს იმ წერილობით ანგარიშში, რომელიც წარედგინება სპეციალური დაეალებების მიმცემ სახელმწიფო ორგანოს ან ეკონომიკურ სუბიექტს.

სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული შემოწმების დასკვნის მომზადების თავისებურება და პრინციპები ყალიბდება იმ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, რომლებიც დაფიქსირებულია აუდიტორულ ორგანიზაციებსა (ინდივიდუალურ აუდიტორებსა) და სახელმწიფო ორგანოების, ეკონომიკური სუბიექტების და სხვა დაინტერესებულ მომხმარებელთან გაფორმებულ ხელშეკრულებაში. აღნიშნული დაეალებები სხვადასხვა სახისა და იგი შეიძლება ეხებოდეს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების მეთოდებისა და წესების შესწავლას, საბუღალტრო ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტების მონაცემების უტყუარობის დადგენას, ფულადი ხასხრების შემოსავლებისა და გასაველების ანგარიშგებას, უახლესი პერიოდის აუდიტორული დასკვნის გადამოწმებას,

სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებიდან გადასახადების დეკლარაციებს, დებიტორ-კრედიტორების მონაცემების შესწავლას, კრებით ფინანსურ ანგარიშგებას და სხვა.

საქციალური აუდიტორული დასკვნის შედგენისას, როგორც აუდიტორმა, ისე ამ დასკვნით დაინტერესებულმა მომხმარებელმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საქციალური დანიშნულების აუდიტის დასკვნები და შედეგები ბუღალტრული ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე მუხლის მიმართ არ შეიძლება ჩაითვალოს მთლიანად ბუღალტრული ანგარიშგების მართებულობის შესახებ დასკვნების საფუძვლად. ბუღალტრული ანგარიშგების ცალკეული მუხლების მიხედვით საქციალური დაეაღების შესრულებისას აუცილებელია გვახსოვდეს, რომ თითოეული მუხლი როგორც წესი, დაკავშირებულია ანგარიშგების სხვა დასახვა მუხლებთან, ამიტომ საქციალური დაეაღების მონაცემების შეფასებისას აუდიტორმა საჭიროების შემთხვევაში უნდა აცნობოს დამკვეთს დამატებითი ინფორმაციის მიღების აუცილებლობის შესახებ, რათა არ შეიყვანოს ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებელი შეცდომაში და განუმარტონ მათ, რომ დასკვნა საქციალური აუდიტის შესახებ გაცილებით ნაკლებად დეტალიზებულია, ვიდრე აუდიტორული დასკვნა წლიურ ანგარიშგ-სე. სწორედ ამ მოთხოვნამ განაპირობა, რომ ასს 800-ის მე-15 მუხელში ეს პოზიცია შემდეგი სახით არის ჩამოყალიბებული: „მომხმარებელს რომ არ შეექმნას შთაბეჭდილება, თითქოს დასკვნა ეხება მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა ურჩიოს დამკვეთს, აუდიტორის დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე კომპონენტზე არ დაურთოს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებას“.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის მომზადება და წარდგენა ხდება წელიწადში ერთხელ მაინც და იგი გათვალისწინებულია მომხმარებელთა ფართო ფენების საერთო საინფორმაციო მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად. ზოგიერთმა მომხმარებელმა შეიძლება მოითხოვოს და უფლება აქვს მიიღოს ფინანსური ანგარიშგები, ანუ აუდიტორული დასკვნა მისთვის საჭირო საკითხზე. ამიტომ, ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნა ცალკეულ საკითხებზე უნდა მომზადდეს ამ ტიპის მომხმარებლის მოთხოვნების გათვალისწინებით ასს პრინციპების დაცვით.

საქციალური დანიშნულების აუდიტი ძირითადად ტარდება იმ შემთხვევაში, როდესაც დამკვეთი თხოვს დასკვნებს ეკონომიკური სუბიექტის რომელიმე სფეროს მონაცემებზე ან სამეურნეო საქმიანობის შედეგებზე. უფრო ხშირ შემთხვევაში კი დასკვნებს შემდეგ მონაცემებზე თხოვენ:

1. დასკვნას ისეთ ფინანსურ ანგარიშზე, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლის მიხედვით და არა საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

სააღრიცხვო პოლიტიკას საწარმო ირჩევს დამოუკიდებლად, ხოლო პასუხისმგებლობა საწარმოს ხელმძღვანელობას ეკისრება. სააღრიცხვო პოლიტიკის ძირითადი დებულებები უნდა გამოამდინარეობდეს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან (ბასს). ბასს 1-ის 20-ე პუნქტი განმარტავს, რომ ხელმძღვანელობამ ისე უნდა შეარჩიოს და გამოიყენოს საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამებოდეს ბასს მოთხოვნებს და მის ინტერპრეტაციებს, რადგან ბასს პრაქტიკის ერთიანობა და წესები ფინანსური ანგარიშგების კრიტერიუმების ნაკრება და იგი მთლიანად პასუხობს მომხმარებელთა უმრავლესობის საერთო მოთხოვნებს. ამასთან, არ არის გამორიცხული, რომ მომხმარებლისათვის საჭირო ინფორმაციის მიწოდების თვალსაზრისით რომელიმე სხვა მოდელი და კონცეფცია უფრო მისაღები იყოს. თუმცა სხვა სახის მოდელის შემოუღებისას ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს, რომ ბასს-ის სტრუქტურული საფუძვლები ისე არის შემუშავებული, რომ მისი გამოყენება შესაძლებელია კაპიტალისა და კაპიტალის შეფასების მოდელისა და კონცეფციის პირობებში. სხვა სახის საფინანსო ანგარიშგების მოდელის შემუშავებისას გამორიცხული უნდა იყოს შემდეგი: აღრიცხვის შემუშავებული პრინციპები არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს რომელიმე ჯგუფის ინტერესებს სხვა ჯგუფის ინტერესების უპირატესობის მინიჭების ხარჯზე. დასკვნა ასეთ ფინანსურ ანგარიშებზე, რომელიც შექმნილია ინდივიდუალური მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად არ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანულ საფუძველს.

ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ ეს განსხვავებული ფაქტორები იწყვეს ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების (მაგ. აქტივების, ვალდებულებების, გასაღლის, შემოსავლების, ხარჯების) მრავალფეროვნებას, მათი ფინანსური ანგარიშგების მუხლების ასახვის და შეფასების განსხვავებული კრიტერიუმების გამოყენებას. თუმცა ბასს სტანდარტების არ არსებობის შემთხვევაში აუდიტორებს მითითებაა, რომ შემუშავდეს და დაინერგოს პრაქტიკული მოთხოვნები არსებობის, ფუნქციონირებადი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესრულების ხაკითხთან დაკავშირებით. ასევე, უსრუწველყოს თანმიმდევრობა და მასზე შესაბამისი ინფორმაციის წარდგენა. ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომსადებელი ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე სხვა მოდელით და არა ბასს შესაბამისად, შეიძლება შეიცვალდეს ანგარიშების შემდეგ სქემას:

- ისეთ ანგარიშგებას, რომელსაც სამყურნო სუბიექტი იყენებს თავისი შემოსავლების საგადასახადო დეკლარაციების მოსამზადებლად, სალაროს შემოსავლებისა და გასაღების ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძელად, სახელმწიფო რომელიმე მარგულტირებული ორგანოს მიერ დაწესებული ფინანსური ანგარიშგების დროს.

- აუდიტორული დასკვნა ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა მიდებული პრინციპების შესაბამისად მომსადებულ ფინანსურ ინფორმაციაზე უნდა შეიცავდეს მითითებებს აღრიცხვის გამოყენებული პრინციპების ან ანგარიშგების პარაგრაფების შესახებ, რომელშიც ანგარიშის მითითებაა მოცემული. ასევე, დასკვნაში ახსნა-განმარტებითი შენიშვნის სახით უნდა აღინიშნოს, მომსადებელი თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით ბუღალტრული აღრიცხვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად. აუდიტორის აზრის გამოსახატავად გამოყენებული უნდა იქნეს ტერმინები (ეკვივალენტური ცნებები) „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“.

- როდესაც ფინანსური ანგარიში არ არის მომსადებელი ბასს შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მიანიშნოს, რის საფუძველზეა იგი შედგენილი. მაგ. საგადასახადო საყუძველთა მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება დასათურდეს შემდეგნაირად: „შემოსავლებისა და ხარჯების დეკლარაცია შემოსავლებთან გადასახადების საფუძველზე“. თუ სხვა სახის აღრიცხვა-ანგარიშგების მოდელზე დაყრდნობით მომსადებელი ფინანსური ანგარიშგებები არ არის სათანადოდ დასათურებული ან ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი არ არის ადეკვატურად ახსნილი, უნდა შედგეს მოდიფიცირებული დასკვნა.

2. დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებზე (კომპონენტებზე)

- აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) შეიძლება დაევალოს გამოთქვას თავისი აზრი ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ კომპონენტზე, მაგ. დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანების მდგომარეობაზე, მომუშავეთა პრემიების გაანგარიშების სისწორეზე, ან შემოსავლებთან გადასახადების ანგარიშგებაზე, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა მარაგზე, მოგების რეალური წილის შეფასებაზე და სხვა. ასეთი სპეციალურ დავალებები შეიძლება ჩატარდეს ცალკე, ასევე სამყურნო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ერთად. თუმცა, ასეთი ტიპის შემოწმების შედეგად არ გაიცემა დასკვნა მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე და იგი გამოთქვამს თავის აზრს მხოლოდ იმის შესახებ, მომსადებელი თუ არა მოცემული კომპონენტი იმ არსებითი ასპექტების გათვალისწინებით, რაც ბუღალტრული აღრიცხვის დადგენილი სისტემის საფუძველს შეესაბამება.

- აუდიტორმა (აუდიტურმა ფირმამ), რომელიც ასრულებს სპეციალურ დავალებას ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ელემენტების შემოწმებაზე, უნდა გაითვალისწინოს, რომ ფინანსური ანგარიშგების ბვერი ელემენტი ერთმანეთთანაა დაკავშირებული და მათ შეიძლება არსებითი გავლენა მოახდინოს იმ ინფორმაციაზე, რომლის შესახებაც მსადებელი აუდიტორული დასკვნა. მაგ. რეალიზაცია და დებიტორები, მასალები და კრედიტორები; სასაქონლო-მატერიალური მარაგი და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებები. ამის გამო ფინანსური ანგარიშგების რომელიმე კომპონენტზე დასკვნის შედგენისას მისი ისოლირებულად შესწავლა არ მოგვცემს სრულ სურათს და საჭიროა სხვა ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ანალიტიკური ან სხვა აუდიტორული პროცედურები, რომელიც საშუალებას მისცემს ამ მუხლების შეპირისპირებით მათ სწორ შეფასებას. ასეთი პროცედურების ჩატარებლობამ შეიძლება არ-

სებითი გავლენა მოახდინოს იმ ინფორმაციაზე, რომლის შესახებ მზადდება აუდიტორული დასკვნა.

- სპეციალური დანიშნულების დასკვნის მომზადებაზე აუდიტორმა უნდა განიხილოს საკითხი, თუ რამდენად არსებითია შესაბამისი კომპონენტი ფინანსური ანგარიშგების იმ კომპონენტებთან მიმართებაში, რომელზეც შემდგომ უნდა გაიცეს სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ ნაწილზე. მაგ: რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ანალიზით შეიძლება დადგინდეს არსებითობის უფრო დაბალი დონე. ვიდრე იგი ფინანსური ანგარიშის სოციალური განხილვით დაგინდება. ამიტომ, ასეთი შემთხვევის დადგენისას აუდიტორმა შემოწმება უფრო ღრმად და ყოველმომცველად უნდა განახორციელოს იმის გამო, რომ ასეთი დასკვნა ეხება მხოლოდ ანგარიშგების ერთ-ერთ კომპონენტს და იგი არ წარმოადგენს ეკონომიკური სუბიექტის მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების დასკვნას.

- აუდიტორული დასკვნა რომელიმე ანგარიშგების კომპონენტზე უნდა შეიცავდეს მითითებას აღრიცხვის გამოყენებული პრინციპის ან ანგარიშგების პარაგრაფის შესახებ. დასკვნაში უნდა აღინიშნოს, მომზადებულია თუ არა კომპონენტი ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ბუღალტრული აღრიცხვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად.

- იმ შემთხვევაში თუ მთლიან ფინანსურ ანგარიშზე შედგენილია უარყოფითი აუდიტორული დასკვნა ან ასეთი შედგენაზე უარია განცხადებული, ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტზე დასკვნა მომზადდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ეს კომპონენტი არ წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან ნაწილს და იგი გაკლენას არ მოახდენს დასკვნის უტუარობაზე.

ასს „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“ მე-2 დანართში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე აუდიტორული დასკვნის ნიმუში.

3. დასკვნა სახელშეკრულებო შეთანხმებებთან შესაბამისობაზე

- აუდიტორს შეიძლება დაევალოს სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარება, რომელიც ეხება სამეურნეო სუბიექტის მიერ ხელშეკრულებების დაცვას გარკვეული ასპექტების შესაბამისობაზე, როგორცაა ფინანსურ და სამართლებრივ შედეგებზე ფულადი სახსრების უძრავ ქონებაში ჩადება, საკრედიტო, ობლიგაციების ან სესხების ხელშეკრულება. ჩვეულებრივ, ასეთი შეთანხმებები სამეურნეო სუბიექტისაგან მოითხოვს სხვადასხვა ელემენტების დაცვას. მაგ, როგორცაა პროცენტების გადახდა, წინასწარ განსაზღვრული ზოგიერთი ფინანსური ხასიათის კოეფიციენტების დაცვა, დოკუმენტების გადახდის შეზღუდვა და კონტრასტის რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების გამოყენება.

- აუდიტორმა სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარებამდე უნდა გაითვალისწინოს, რომ დღეისათვის სამეწარმეო ურთიერთობების ძირითად ბაზის ხელშეკრულება წარმოადგენს. ამასთან, რთულ, მრავალმხრივ და წინააღმდეგობებით სავსე ურთიერთობებში წამოჭრილი კონფლიქტების მიზეზები ძალზე ხშირად არასწორად და უყურადღებოდ შედგენილი ხელშეკრულებებია. ამიტომ, აუდიტორმა თავისი მოსაზრება ხელშეკრულებებთან დაკავშირებით, რომლებიც არეგულირებს სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობებს, მხოლოდ მას შემდეგ უნდა გამოთქვას, როდესაც სრულად იქნება განხილული ბუღალტრული აღრიცხვის საკითხები და დაბეგვრის ასპექტები ხელშეკრულების (კონტრაქტის) რეალიზაციის ყველა ეტაპზე და არ აღემატება მისი კომპეტენციის ფარგლებს. თუ შესასრულებელი სამუშაოს ნაწილი აღმებტება აუდიტორის კომპეტენციას, მან უნდა იხელმძღვანელოს ამ საკითხებში ექსპერტის დასკვნით.

- სახელშეკრულებო შეთანხმებებთან შესაბამისობაზე შედგენილ დასკვნაში ასახული უნდა იყოს აუდიტორის მოსაზრება ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ხელშეკრულების ცალკეული კონკრეტული პირობების დაცვის შესახებ. დეკლარირებული ორი სახის დასკვნა. პირველი დასკვნა, რომელიც გაიცემა ცალკე ხელშეკრულების პირობების დაცვის შემოწმებაზე, მეორე სახის დასკვნა თან ერთვის ფინანსურ ანგარიშგებას.

4. სპეციალური დანიშნულების დასკვნა კრებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე წარმოებისა და ბიზნესის ყოველდღიური საქმიანობა იძლევა პირველად სააღრიცხვო ინფორმაციას, რომლის გადაამუშავების შედეგად გარკვეული ღირებულების მქონე ფინანსური მონაცემები

მიღება, რის საფუძველზეც სამეურნეო სუბიექტი აშხადებს კრებით-ფინანსურ ანგარიშგებას და ამ ანგარიშებზე ტარდება აუდიტორული შემოწმება და დგება დასკვნა. მომხმარებელთა ისეთი ჯგუფისათვის, რომლებიც დაინტერესებული არიან სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობით და ამ საქმიანობის ფინანსური შედეგების ძირითადი მაჩვენებლებით, რათა დაეხმაროს მათ სწორი ეკონომიკური გადაწყვეტილების მიღებაში. აუდიტორს შეუძლია გააკეთოს დასკვნა კრებით-ბუღალტრულ ანგარიშებზე;

• თუ მან ჩამოაყალიბა საკუთარი აზრი იმ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომლის საფუძველზეც მომზადებულია კრებითი ანგარიშგება;

• იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორს არ ევალება დასკვნის წარდგენა იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც ეყრდნობა კრებით ფინანსურ ანგარიშგებას, მან არ უნდა მოაშლავოს დასკვნა;

• აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების (კრებითი) დასკვნა წლიურ აუდიტორულ ანგარიშგებასთან შედარებით ნაკლებად დეტალიზებულია, ამიტომაც მასში ნათლად უნდა იყოს გამოკეთილი, რომ იგი ნაერთი ანგარიშგებაა და ამ ანგარიშგებაში მოხმარებული ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგები. უკეთ გაცნობის მიზნით აუცილებლად უნდა გამოიყენონ აუდიტორის მიერ დადასტურებული ნაერთი ანგარიშგება, უკანასკნელ ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, რომელიც აღრიცხვის მოცემული სისტემის ფარგლებში ყველა საჯარო ინფორმაციას შეიცავს;

• კრებით-ფინანსური ანგარიშგების სახელწოდება უნდა მიეკუთვნებოდეს იმ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საფუძველზეც მომზადდა იგი, რა ა წარმოჩნდეს ის აუდიტორებულ ფინანსური ანგარიშგება, რომლის საფუძველზეც ეს დასკვნა შეიქმნა, მაგ. „კრებითი ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც მომზადებულია იმ წლის აუდიტორულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დაყრდნობით, რომელიც დასრულდა 2000 წლის 31 დეკემბერს“.

• კრებით-ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს ყველა სახის ინფორმაციას, რომელიც მოთხოვება წლიური აუდიტორული ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილ სტანდარტებს. შესაბამისად აუდიტორი ნაერთი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ საკუთარი აზრის ფორმირებისას არ იყენებს ცნებებს „უტყუარად ან სამართლიანად ასახავს“ (სწორად და მიუკერძოებლად) ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“ (წარმოდგენილია ყოველმხრივ ობიექტურად);

აუდიტორის დასკვნა კრებით-ფინანსურ ანგარიშგებაზე გარდა ასს № 700 გათვალისწინებული შესავალი ნაწილისა, უნდა მოიცავდეს შემდეგ ძირითად ელემენტებს:

• დასკვნა იმის შესახებ, შეესაბამება თუ არა კრებით-ფინანსურ ანგარიშგებაში მოცემული ინფორმაცია იმ აუდიტორებულ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საფუძველზეც მომზადდა დასკვნა. როდესაც აუდიტორი სრულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იძლევა დასკვნას, მითითებული უნდა იყოს, რომ ნაერთი ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება სრულ ფინანსურ ანგარიშგებას, ხოლო როდესაც აუდიტორი იძლევა მოდიფიცირებულ დასკვნას და ამავე დროს მკაფიოა წარმოდგენილი კრებით-ფინანსური ანგარიშგებით, აუდიტორულ დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ კრებით-ფინანსური ანგარიშგება მართალია შეესაბამება სრულ ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ იგი შედგენილია იმ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, რასაც შედგენილია აუდიტორის მოდიფიცირებული დასკვნა. აუდიტორულ დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს გამოკეთილი აუდიტორის საბოლოო მოსაზრება;

• დასკვნაზე კეთდება დამატებითი მინიშნება იმის შესახებ, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის, მისი შედეგების და შინიშნებზე აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს უკეთ გაგების მიზნით კრებით-ფინანსური ანგარიშგება განხილულ უნდა იქნეს სრულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან და მასზე დართულ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად.

ასს № 800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარეგებაზე“ დართული აქვს 8 სხვადასხვა აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, რომელიც უნდა გაიცეს აუდიტორული ორგანიზაციის (აუდიტორის) მიერ სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარების შემდეგ. აღნიშნული დასკვნის ნიმუშები მოცემულია ცალკე განყოფილებაში.

ქვეყანაში ეკონომიკური რეფორმების განხორციელებამ, მისმა თეორიულმა ცვლილებებმა დღის წესრიგში დააყენა ინსტიტუციონალური და ინფრასტრუქტურული სისტემების რადიკალური ტრანსფორმაციის აუცილებლობა, მ.შ. საკონტროლო-სარევიზიო სამსახურის, ანუ ადრე არსებული საბჭოური მოდელის შეცვლა საბაზრო ეკონომიკისათვის შესატყვისი სამსახურით, დამოუკიდებელი აუდიტორული ინსტიტუტით. ამან განაპირობა, რომ საქართველოში ჯერ საფუძველი ჩაეყარა აუდიტორულ საქმიანობას, მიღებულ იქნა შესაბამისი კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, ხოლო შემდეგ ქვეყანაში გატარებული ეკონომიკური რეფორმების შედეგად დაიწყო ამ საქმიანობის რეფორმირება. აუდიტორული საქმიანობის რეფორმირებიდან ორ წელზე მეტია გასული, რაც ძალზე მცირე დროა ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის განვითარების ყველა კანონზომიერების განსასაზღვრად, განვლილი პერიოდი საქმარისი აღმოჩნდა იმისათვის, რომ დაფიქსირებულიყო მისი განვითარების ტენდენციები, ჩამოყალიბებულიყო აუდიტორული ფორმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების დამოუკიდებელი რეფორმებთან მიმართებაში. თუმცა, ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ ამ რეფორმების თანმდევი პროცესები ყოველთვის არ არის თანახმოიერი და ერთნაირად ყოვლისმომცველი, რასაც თავისი ობიექტური და ნაწილობრივ, სუბიექტური მიზეზები აქვს. ამის გამო, რეფორმებით დასახული ღონისძიებების მისაღწევად აუდიტორული საქმიანობა ჯერ კიდევ იკვლევს გზას, თუმცა ის შედეგები, რაც დღეს აუდიტორის რეფორმის განხორციელებით არის მიღწეული, ხელშესახება და მისი სრულყოფის ტენდენციებით ხასიათდება. განვლილმა პერიოდმა ცხადყო, რომ აუდიტორული საქმიანობის რეფორმების განხორციელებისათვის აუცილებელია, ერთი მხრივ, აუდიტორული საქმიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით გათვალისწინებული საეაღდებულო ნორმებისა და პროცედურების სრულყოფილად აღქმა, მათი პრაქტიკული გამოყენება, პრაქტიკული უზარ-ჩვევების გამომუშავება და მეორე მხრივ, მისთვის სათანადო ინფრასტრუქტურის შექმნა.

აუდიტორული საქმიანობა რთული, მაგრამ საკმაოდ საინტერესო სფეროა, რამაც საქართველოში სხვადასხვა სუბიექტური თუ ობიექტური მიზეზების გამო, ჯერ კიდევ თავისი ფუნქციების განხორციელებისას ვერ მიიღო ცივილიზებული ფორმა და შინაარსი. ამ მიზეზებიდან პირველ რიგში აღინიშნება როგორც აუდიტორულ საქმიანობაში დასაქმებულ პირთა, ისე ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელთა არასათანადო მომზადება, დანაშაულო პროფესიონალიზმი, საბაზრო ეკონომიკის პრინციპებისათვის საეაღდებულო ატრუბუტის მნიშვნელობის შეუფასებლობა. ეს კი შეიძლება იმით აიხსნას, რომ აუცილებელი რეგლამენტირებული მოთხოვნები, ბევრი საცნობარო, მეთოდური და სარეკომენდაციო ინფორმაცია, რაც ხელმისაწვდომია დასაქმეთის აუდიტორებისათვის და ბიზნეს-მენებისათვის, ჩვენი სპეციალისტებისათვის სამწუხაროდ, ჯერაც ნაკლებად არის ცნობილია. მიუხედავად ამისა, დარწმუნებით შეიძლება ითქვას, რომ ჩვენში ამჟამად მოქმედი, ახლებურად გააზრებული აუდიტორული საქმიანობის სისტემა შინაარსობრივი და პრაქტიკული თვალსაზრისით ფორმირების პროცესშია და დღეს მიღწეული შედეგები ცხადყოფს, რომ იგი დაბარებული სახით ახლო მომავალში სრულყოფილად ჩამოყალიბდება.

საბაზრო ეკონომიკის ძირითადი მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ფინანსური ანგარიშების მომზადრებელს აინტერესებს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რომელიც მოიცავს მონაცემებს საწარმოს აქტივების, ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის შესახებ, ანუ იმ ინფორმაციას, რომლის საფუძველზე მას მიეცემა საშუალება დაადგინოს საწარმოს ფინანსური სტრუქტურა, ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა. ინფორმაცია ფინანსური სტრუქტურების შესახებ სასარგებლოა იმისათვის, რომ მას საშუალება მიეცეს განისაზღვროს მომავალი მოთხოვნა სესხების მიღებაზე და ის პრინციპები, როგორ უნდა განაწილდეს მომავალში მოგება და ფულადი სახსრები მესაკუთრეთა შორის. ეს ინფორმაცია განსაზღვრავს, თუ რამდენად გაიზარდება საწარმოს შემდგომი დაფინანსება, აგრეთვე საწარმოს ლიკვიდურობა და გადახდისუნარიანობა, მისი ფინანსური ვალდებულებების უნარი და სხვა. ამ მონაცემების საიმეფოობის მიზნით, აუდიტორმა გულდასმით უნდა გააანალიზოს ეკონომიკური სუბიექტის მეორე წარმადგენილი პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, რომლის არსი მდგომარეობს ანალიზური ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებაში ფინანსური ინფორმაციის მიმართ იმ მიზნით, რათა გა-

მოქალაქეები იქნეს ის არსებითი კავშირები და მახასიათებლები, რომელიც აუცილებელია ამა თუ იმ გადაწყვეტილების მისაღებად. საქართველოში ასეთ ინფორმაციაზე აუდიტორული მომსახურება ჯერ-ჯერობით არც თუ ისე ხშირად გამოიყენება, მაგრამ პერსპექტივაში მოსალოდნელია, რომ სხვადასხვა სახის საინფორმაციო პროექტებთან დაკავშირებით, დაინტერესებული ურთიერთობების განუითარებასთან ერთად ასეთი სახის აუდიტორული მომსახურების ფართოდ გავრცელებას შეუწყობს ხელს.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა წრე ფართოა. მენეჯერებს იგი სჭირდებათ, რათა ეფექტიანად მართონ ბიზნესი და მიუძღვიან გააუმჯობესონ მიღებულ გადაწყვეტილებათა ხარისხი, აქციონერებს სურთ შეაფასონ მენეჯერთა საქმიანობა და ბიზნესიდან მიღებული (ან მოსალოდნელი) შემოსავლების სიდიდე; მოწოდებლებს აინტერესებთ ორგანიზაციის შესაძლებლობანი ვალდების გადახდის თვალსაზრისით, ხოლო მომხმარებელი დაინტერესებულია, რამდენად საიმედოა ფირმის მიერ ბაზარზე საქონლის მიწოდება; ბანკებს და სხვა ნებისმიერ დაინტერესებულ ორგანიზაციებს სურთ შეაფასონ მოწოდებლები ფირმის მოკლე და გრძელვადიანი სესხების დაფარვის შესაძლებლობების თვალსაზრისით, საგადასახადო სამსახურს სჭირდება ინფორმაცია ფირმის მოგების შესახებ, რათა ზუსტი გადასახადი დაუწესოს მას, ფირმის თანამშრომლებს სურთ იცოდნენ, რა მდგომარეობაშია მათი ორგანიზაცია. მინიშნულებიანია ის ფაქტორიც, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის თავისებურებებიდან გამომდინარე, ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელობას საშუალება ეძლევა მიიღოს აუცილებელი ინფორმაცია სამართავი სისტემის მომავალი პროგნოზირების რეალური მდგომარეობის შესახებ და შესაბამისად, შემოწმოს სათანადო ღონისძიებები მისი ოპტიმალური ფუნქციონირების უსრუგველსაყოფად. ამ მოთხოვნების მონაცემებს შეიცავს პერსპექტიული ანუ, როგორც მას ხშირად უწოდებენ პროგნოზირებული ინფორმაცია, სადაც ასახულია ეკონომიკური სუბიექტის ინფორმაცია საწარმოს მომავალ ფინანსურ მდგომარეობაზე, მიხი საქმიანობის მომავალ ფინანსურ შედეგებზე ან მომავალში მისი ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის ცალკეულ მხარეებზე. ყოველივე ამის შემოწმების მეთოდოლოგია და წესები კი განსაზღვრულია ასის 810 *პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება*“-ში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის სტანდარტის მიზანს წარმოადგენს:

“სტანდარტებისა და მითითებების დადგენა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე გარკვევებისა და დასკვნების წარდგენისათვის, აგრეთვე ოპტიმალური მიაზღობებით და შევებითა და ჰიპოთეზური და შევების შემოწმების პროცედურებთან დაკავშირებით. იგი არ გამოიყენება ისეთი ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებისას, რომელიც გამოხატულია ზოგადად ნორმატიულ (თხრობით) ცნებებში, როგორცაა ხელმძღვანელების მსჯელობებისა და სამეურნეო სუბიექტის წლიური ანგარიშების ანალიზში გამოთქმული მოსაზრებები, თუმცა მოცემული სტანდარტის პროცედურების დიდი ნაწილი შესაძლოა შესაფერისი აღმოჩნდეს ასეთი შემოწმებისათვის”.

სტანდარტში განხილულია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელიც იძლევა პროგნოზირების საშუალებას და დამყარებულია ოპტიმალურ შეფასებაზე ან პროექტზე, რომელიც ეფუძნება ჰიპოთეზურ დებულებებს.

აღნიშნული სტანდარტის ამოცანას წარმოადგენს:

ა. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების პროცესების დადგენა;

ბ. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების პროცესების განსაზღვრა;

გ. აუდიტორის მიერ დასკვნის მომზადება.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებისას აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ:

– ეკონომიკური სუბიექტის მიერ შედგენილ პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციას გააჩნია მტკიცებულებების რეალური საფუძველი, ხოლო ჰიპოთეზური და შევების შემთხვევაში, დასაბუთებია: ეს და შევები არის თუ არა ინფორმაციის მოწოდების შესატყვისი, მომსახურებელია თუ არა გარკვეული და შევების საფუძველზე;

– პერსპექტიული ფინანსურ ინფორმაციაში რამდენად სწორად არის ასახული ყველა არსებითი მტკიცებულებები და ადეკვატურად არის თუ არა იგი ახსნილი ფინანსურ გაარიშგებაში. ამასთან ერთად, უნდა დადგინდეს, რამდენად სწორად არის განმარტებული

ინფორმაციის არსი და მიზანი და საუკეთესო მეთოდების გამოყენებით ოპტიმალურად და მიახლოებითი დაშვებების საფუძველზე მიღებული თუ პიპოთეზური დაშვებების მეთოდით;

- გათვალისწინებულია თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების დროს წარსული პერიოდის ანგარიშგების მონაცემები ბურალტრული აღრიცხვის შესაბამისი პრინციპების გამოყენებით;

- მომზადებული პერსპექტიული ინფორმაცია საიმედოა და არ შეიცავს არსებით შეცდომებს, არ არის ტენდენციური და შეიძლება მისი ნდობა იმდენად, რამდენადაც სრულად და მიუკერძოებლად არის ასახული ეკონომიკური სუბიექტის რეალური ვითარება

ეკონომიკური სუბიექტის მიერ მომზადებული პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესწავლისას, დიდი მნიშვნელობა ენიჭება მისი შედგენისას გამოყენებული ელემენტების მნიშვნელობის ცოდნას და სწორად აღქმას, ესენია:

პერსპექტიული ინფორმაცია - ეს არის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც ემყარება პირობით დაშვებასა და მომავალი შესაძლო მოვლენებსა და ქმედებებს. ეს ინფორმაცია თავისი სახით სუბიექტური და მისი მომზადება მითხოვს გაასრულებლ მიდგომას, სათანადო ცოდნას და გამოცდილებას. პერსპექტიული ინფორმაცია შეიძლება შედგენილი იქნეს მოკლევადიანი პროგნოზის ან გრძელვადიანი პროგნოზის სახით ან მათი ერთობლიობით (ნაერთი). პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ფინანსური ანგარიშგებას ან ასეთი ანგარიშების ერთ ან რამდენიმე ელემენტს და შეიძლება მომზადდეს:

ა. შიდა გამოყენების მიზნით, მაგალითად შესაძლო კაპიტალური დაბანდებების შესაფასებლად;

ბ. მესამე მხარეებს შორის გასაერთიანებლად, როგორც პროსპექტი პოტენციური ინვესტირებისათვის, წლიური ანგარიშგება აქციონერებისათვის, სხვა ორგანიზაციებისათვის და სხვა დაინტერესებულ მხარეთა ინფორმაციისათვის;

გ. ინფორმაცია კრედიტორებისათვის (სესხის გამცემთათვის) რომლებიც შეიცავენ მაგალითად, ფულადი სახსრების მობრობის მოკლევადიან პროგნოზს.

მოკლევადიანი პროგნოზირება - ესაა პერსპექტიული ხასიათის ფინანსური ინფორმაცია, რომელიც მომზადებულია იმ მტკიცებულებების საფუძველზე, რომელიც ეხება ეკონომიკური სუბიექტის აზრით მომავალში მოსალოდნელ მოვლენებს. (მომავალში იგულისხმება მომავალი დრო იმ თარიღიდან მიმართებაში, რომლისათვისაც მომზადებულია ოპტიმალურად დაშვებითი შედგენილი ინფორმაცია).

გრძელვადიანი პროგნოზირება - ესაა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, რომლის მომზადების საფუძველს წარმოადგენს:

ა. პიპოთეზური მტკიცებები მომავალი მოვლენებისა და ეკონომიკური სუბიექტის მოქმედების შესახებ, რომლებსაც შესაძლოა არ ქონდეს ადგილი (მაგალითად, სიტუაცია, როცა სამეურნეო სუბიექტმა მხოლოდ დაიწყო საქმიანობა ან აპირებს შეცვალოს მთლიანად მისი ოპერაციების ხასიათი);

ბ. მტკიცებულებათა ერთობლიობა, მიღებული შეფასების საუკეთესო მეთოდისა და პიპოთეზური მტკიცებულებების გამოყენებით;

გ. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მონაცემები წარმოადგენს შესაძლო შედეგებს მომავლისათვის, საუარესო შედეგებს ისეთი შემთხვევისათვის თუ ეს მოხდება, აღნიშნული მოქმედება შესრულდება (სცენარით „ასე რომ არ მოხდეს რა იქნება“).

აქტივები - რომელიც ასახავს საწარმოს განკარგულებაში არსებულ მატერიალურ ან არამატერიალურ რესურსებს, რომელიც წარსულში მომხდარი სამეურნეო მოვლენების შედეგია და რის საფუძველზეც საწარმო მოელის მომავალში ეკონომიკური სარგებლის მიღებას. აქტივებში განეითარებული მომავალი ეკონომიკური სარგებელი არის აქტივების უნარი, რომელმაც ხელი უნდა შეუწყოს პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ფულადი სახსრებისა და მათი ეკვივალენტების შემოსვლას საწარმოში.

ვალდებულებები - საწარმოს მიმდინარე პერიოდის მოვალეობამ, რომელიც წარმოიშვა წარსული სამეურნეო მოვლენების შედეგად და რომლის შესრულება გულისხმობს საწარმოს ეკონომიკურ სარგებელში განეითარებული რესურსების გასვლას საწარმოდან. ვალდებულებების დაშვებითი მნიშვნელობა ის, რომ საწარმოს გაანინა მიმდინარე მოვალეობა და პასუხისმგებლობა, რომლის შესრულება გარკვეულ წესებს ექვემდებარება.

ვალდებულება სამართლებრივად შეიძლება შევიდეს ძალაში სავალდებულო წესით შესასრულებელი კონტრაქტის ან საკანონმდებლო მოთხოვნების ძალით.

საკუთარი კაპიტალი — საწარმოს აქტივების ის ნაწილია, რომელიც რჩება ყველა და ვალიანების დაფარვის შემდეგ და განიხილება როგორც ვალდებულებების დაფარვის შემდეგ დარჩენილი აქტივების ნაწილი და იგი ბალანსში შეიძლება დაიყოს საკვალფიკაციო ჯგუფებად (სააქციო სასოგადოების აქციონერთა შენატანები, გაუნაწილებელი მოგება, გაუნაწილებელი მოგებიდან შექმნილი რესურსები და რეზერვები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კაპიტალის შენარჩუნებას). ამგვარი სტრუქტურა შეიძლება ასევე ასახავდეს შესაკუთრება განსხვავებულ უფლებებსაც დივიდენდების მიღებისა და კაპიტალის ამოღებასთან მიმართებაში.

აუდიტორმა პერსპექტიული ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შემოწმებისას უნდა გაითვალისწინოს ის განსაზღვრული გარემოებები, რომელიც გარდაუვლად თანახმაა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციების და მოვლენების. უკრძალვად უნდა მიეჩვენოს იმას, რომ ასეთ ინფორმაციაში გამოირიცხოს ისეთი ფაქტორები, როდესაც ადგილი აქვს აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებით შეფასებას (ან შემცირებას), აგრეთვე ხარჯებისა და ვალდებულებების შემცირებას, რადგან ასეთი ფაქტორების დაშვებით ფინანსური ანგარიშგება აღარ იქნება ნეიტრალური და დაკარგავს როგორც საიმედოობის, ისე ნეიტრალობის თვისებებს. ამ მიზნით საპროგნოსო მონაცემების შეჯერებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ორი მომენტო:

პირველი — აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად რეალურია წარმოდგენილი პროგნოზირებული გაანგარიშებები, რადგან ზოგიერთ შემთხვევაში, ეკონომიკური სუბიექტი ასეთ გაანგარიშებებს ადგენს მოუფიქრებლად, უყურადღებოდ, მისი შედგენის წესების დარღვევით. ასეთი შემთხვევის დადგენისას, აუდიტორმა ეს მონაცემები არ უნდა ჩათვალოს სარწოდ რადგან იგი არ წარმოადგენს ფასულ მტკიცებულებებს აღნიშნულის გამო აუდიტორი ვალდებულია ეკონომიკური სუბიექტის წარმომადგენელთან ერთად შეისწავლოს ამ მონაცემების შედგენის პრინციპი, მისი დასაბუთების მართებულობა და ამის შემდეგ მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება, რაც შემდგომში ამ მონაცემების შეფასების საფუძველი გახდება.

მეორე — არ არის გამორიცხული იმის ალბათობა, რომ ეკონომიკურმა სუბიექტმა შეცვალა ფინანსური ინფორმაცია და იგი შეაჯერა პროგნოზირებულ გაანგარიშებას. ამ შემთხვევაში აუდიტორი ეერ დაადგენს განსხვავებებს ფაქტობრივ და პროგნოზირებული მონაცემების შეფასებისას, შეცდომებს ფინანსურ ანგარიშგებაში. ასეთი ფაქტების დადგენისას, ალბათობის მინიმუმამდე დასაყვანად, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს კონტროლის რისკის შეფასების მეთოდი.

აუდიტორის რწმუნება პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე უკავშირდება მოვლენებს და მოქმედებებს, რომლებიც ჯერ არ განხორციელებულა და შეიძლება არც მოხდეს. მტკიცებებს, რომლებიც ადასტურებენ დაშვებებს, რასაც ემყარება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, შეიძლება აქონდეს ადგილი, მაგრამ ეს მტკიცებები ორიენტირებულია სამომავლოდ და ამიტომ ბუნებით წარმოსახვითია იმ მტკიცებებისაგან განსხვავებით, რომლებსაც ემყარება გაედილი პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია. ანუ იგი თავისი ბუნებით თერორიული ხასიათისაა. ამიტომ აუდიტორს არ აქვს უფლება გამოხატოს თავისი შეხედულება იმის შესახებ, მიიღწევა თუ არა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგები.

იმ დაშვებების, რომელთაც ემყარება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, შესაფასებელი სხვადასხვა სახის მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორისათვის ძნელია დარწმუნებულობის იმ ხარისხის მიღება, რაც საკმარისია დადებითი აზრის შესაქმნელად მასზე, რომ დაშვებები არ შეიცავს არსებით დამახინჯებებს. ამიტომ აუდიტორს შეუძლია მიიღოს მხოლოდ დარწმუნებულობის საშუალო ხარისხი და გასცეს მხოლოდ ზომიერი დონის გარანტია. თუმცა იმის შემთხვევაში, როცა აუდიტორის ასრით მიღებულია დადებითი დამარწმუნებლობა ამ დაშვებებთან მიმართებაში, ამასთანავე აუდიტორი თვლის, რომ ის საკმარისად კომპეტენტურია მოცემულ საკითხში, არ ეკრძალება დაშვებების მიმართ დადებითი რწმუნების გამოხატვა.

გარიგებაზე თანხმობა. სანამ აუდიტორი დათანხმდება პერსპექტიული ინფორმაციის შემოწმებაზე გარიგებას, აუდიტორმა სხვა გარემოებასთან ერთად ყურადღება უნდა მიექციოს ზოგიერთ საკითხს, მათ შორის:

- რა მიზნით აპირებს დამკვეთი ამ ინფორმაციის გამოყენებას;
- ინფორმაციის დანიშნულება - შესაძლებელი თუ შეუსაძლებელი სარგებლობისათვის;
- გამოყენებული დაშვებების ხასიათი - ოპტიმალური თუ პიოთუზური;
- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემადგენლობა (ჩართული ელემენტები);
- დროის მონაკვეთი რასედაც ვრცელდება პროგნოზი (ინფორმაცია).

გარიგების წერილამდე, აუდიტორის და დამკვეთის ინტერესებშია წინასწარ შეთანხმდნენ შემოწმების პირობებზე, ამიტომ სასურველია დამკვეთმა აუდიტორს გაუგზავნოს ოფერედა (წერილი გარიგების შეთავაზებაზე ყველა აუცილებელი პირობების მითითებით), ხადაც გამოკვეთილი იქნა აუდიტორისა და დამკვეთის პასუხისმგებლობა, რაც უსრუნველყოფს, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ყოველგვარი მოსალოდნელი გაუგებრობები. აუდიტორმა არ უნდა მიიღოს ან უარყოს გარიგებაზე შემთავაზება იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს სერიოზული ეჭვი მიღებული დაშვებების გამოუსადეგრობაზე, ან თუ თვლის, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია არ შეესაბამება იმ მისწვებს, რისთვისაც იგი განკუთვნილია. გარიგების წერილში აუცილებელია განისაზღვროს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობა აუდიტორისათვის მთელი შესაბამისი ინფორმაციისა და პირველადი დოკუმენტაციის მიწოდებაზე, რომელიც გამოიყენება დაშვებების შემუშავებისათვის.

საქმიანობის ცოდნა. აუდიტორი საკმარისად უნდა იცნობდეს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობას. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა მიიღოს ყველა სახის ინფორმაცია ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ, იმისათვის, რომ შეძლოს განსაზღვროს გამოყენებულია თუ არა ყველა არსებითი დაშვება, რაც აუცილებელია პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შესადგენად. აუდიტორი ასევე უნდა გაეცნოს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების პროცესებს, შედგენის მომენტების გათვალისწინებით:

- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების სისტემის შიდა კონტროლი, იმ პირთა კომპეტენცია და გამოცდილება, რომლებმაც მოამზადეს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია.
- დოკუმენტაციის ხასიათი, რომელიც მომზადებულია ორგანიზაციაში ანუ ხელმძღვანელობის დაშვების დასასაბუთებლად მომზადებული დოკუმენტაცია.
- სტატისტიკური, მათემატიკური და კომპიუტერული მეთოდების გამოყენების დონე.
- დაშვების შემუშავებისათვის გამოყენებული მეთოდები.
- სისუსტე, რომლითაც მომზადდა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია წინა პერიოდებში და წინა პერიოდის მონაცემებსა და პერსპექტიულ ინფორმაციას შორის არსებითი განსხვავებების მიზეზები.

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს თუ რამდენად შეუძლია დაეყრდნოს წინა პერიოდის ფინანსურ ინფორმაციას. ამასთანავე უნდა იცნობდეს მას და შეაფასოს მომზადებულია თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის წინა პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია თანმიმდევრულად.

თუ არსებობს აუდიტორული დასკვნა წინა პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის შესახებ ან ორგანიზაციის ახალი დაწესებული აქვს საქმიანობა, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს გარემომცველი ფაქტები და მათი გაელენა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის განხილვისას.

საპროგნოზო პერიოდი (პერიოდი, რომელზეც ვრცელდება ფინანსური ინფორმაცია). აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის პერიოდი, რომელზეც ვრცელდება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია. თუ გაითვალისწინებთ, რომ პერიოდის გაზრდისას დაშვებები ხდება უფრო წარმოსახვითი, მაშინ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის შესაძლებლობა გააკეთოს დაშვებები შეფასების საუკეთესო მეთოდების გამოყენებით მცირდება ანუ თანდათანობით თეორიული ხდება და კლებულობს ოპტიმალური გათვლების უნარი. პერიოდი არ შეიძლება გაგრძელდეს იმ ზღვარს იქით, როცა ხელმძღვანელობისათვის არ

იქნება გონიერული დაშვების მიღება. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის პერიოდის განხილვის დროს გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდეგი ფაქტორები:

- ოპერაციული ციკლი - მაგალითად, სამშენებლო სამუშაოების შემთხვევაში პერიოდი დამოკიდებულია დროზე, რაც ჭირდება სამუშაოების დამთავრებას;
- დაშვებათა სიამელობის დონე. (ხარისხი) - მაგალითად, როცა ორგანიზაცია წარმოებაში უშვებს ახალ პროდუქციას. პერიოდი შეიძლება იყოს შედარებით მოკლე და დაიკოს ნაწილებად /კერებად ან თევებად/ და პირიქით, თუ ორგანიზაციას აქვს გრძელვადიანი არქნა ქონებაზე, მაშინ ამ შემთხვევაში გამართლებულია დაშვებათა შედარებით დიდი პერიოდი;
- ინფორმაციის მომხმარებელთა მოთხოვნები. მაგალითად პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მომზადდეს სესხის აღებასთან დაკავშირებით იმ პერიოდისათვის, რაც აუცილებელია მის დასაფარავად ან პირიქით, ინფორმაცია შეიძლება მომზადდეს ინვესტორებისათვის სასესიო ვალდებულებებთან დაკავშირებით, რომ ნაიყენები იქნეს როგორ გამოიყენება ამონაგები შემდგომ პერიოდში;

პერსპექტიული ფინანსური შემოწმების პროცედურების განხორციელებისას ძირითადი ყურადღება ექცევა აუდიტორულ პროცედურებს, რომელიც გამოიყენება ასს თვით აუდიტორის პროფესიულ გამოცდილებას და მის საფუძველზე განისაზღვრება შემოწმების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. იმ ფაქტორების რიცხვში, რომელიც გაეყენება ახდენს აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობაზე, შედის: პროგნოზის არსებული დამახინჯებების აღბათობა /ანუ აუდიტორული რისკი/ და ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის ცოდნა. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების სისწორის შემოწმებისას აუდიტორი იყენებს შემდეგ პროცედურებს: პერსპექტიული მაჩვენებლების არსებით გაანგარიშებას, მონაცემთა არაერთობისა და წინააღმდეგო შეფასებას, რომლებსაც საფუძველად უდევს ერთიანი იგივე დაშვება და ა.შ. აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ მაჩვენებლებს, რომლის დამახინჯებასაც შეუძლია არსებითი გაყენება იქონიოს პერსპექტიული ინფორმაციის შედეგებზე. გაანგარიშებაში არსებითი დამახინჯებების გამოვლენისას აუდიტორმა უნდა შეაფასოს მათი გაეყენა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შედეგების სისწორეზე. ამასთანავე უნდა გაითვალისწინოს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის ცალკეული მაჩვენებლების ურთიერთკავშირი. იმ შემთხვევაში, თუ ფაქტობრივი ინფორმაცია მოუყვანილია როგორც ინფორმაციის ნაწილი, აუდიტორმა პროფესიულ აზრზე დაყრდნობით უნდა განსაზღვროს, როგორ შეაშოშოს ფაქტობრივი ინფორმაცია და რა პროცედურები უნდა ჩატარდეს მის მიმართ. სტანდარტში განმარტებულია, თუ როგორ სრულდება აუდიტის თანმდევი მომსახურება, პერსპექტიული ინფორმაციის მომზადების პროცესის თავისებურებები. ამ მონაცემებისათვის საჭიროა აუდიტორმა გაითვალისწინოს შემდეგი მოთხოვნები:

- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადების პროცესების თავისებურება;
- წინა პერიოდში ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტორულ დასკვნაში არსებული შესწორებები;
- ეკონომიკური სუბიექტის წინა წლების ბუღალტრული ანგარიშგების მონაცემების გამოყენების შესაძლებლობა, რომლის აუდიტი არ ჩატარებულა;
- ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის შესაძლებლობა /დამახინჯებების არსებითი აღბათობა/;
- ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის ცოდნა - წინა გარიგებიდან შექმნილი ცოდნა და გამოცდილება;
- ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მომზადებაში;
- ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ინფორმაციის მომზადებისას გამოყენებული მონაცემების ადეკვატურობა და სიმელობა;

ამ ინფორმაციის მონაცემების გამოყენების შედეგებისას აუდიტორი უნდა დაეყრდნოს ეკონომიკური სუბიექტის ფაქტობრივ ინფორმაციას, ქვეყანაში არსებული ეკონომიკურ სიტუაციისა და დარგობრივი თავისებურებების გათვალისწინებით და მის საფუძველზე უნდა შეაფასოს იმ მტკიცებათა წყარო /როგორც შიდა, ისე გარე წყაროების გათვალისწინებით/, რომელიც ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულია ოპტიმალურ მიხედვებით დაშვებების

დამადასტურებლად. ამასთან ერთად, ინფორმაციის მოშაადების პროცესების თავისებურებების შესწავლისას, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მიღებული დაშვებები პასუხობენ მოშაადებული ფინანსური ინფორმაციის მიზნებს და აქედან გამომდინარე მისი პოტენციური რისკის მოშიმარებლის მოთხოვნებს. ამასთანავე აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს:

- იმ პირთა კვალიფიკაციას, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოშადებაზე;
- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოშადებისას შიდა კონტროლის სისტემის რისკს და ფუნქციებს;
- ინფორმაციის მოშადების პროცესში მოშადებულ სამუშაო დოკუმენტაციას; ასს თანახმად პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიცავს შემდეგ შეფასებებს:
- დაშვებებს, რომელიც საფუძვლად უდევს პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციას;
- ინფორმაციის მოშადების სისწორე;
- ინფორმაციის წარდგენის ვადები;

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის საიმედობის შემოწმებისას აუცილებელია ეიცოდეთ, რა მისწით იქნება გამოყენებული მოცემული ინფორმაცია, ამ შემთხვევაში აუდიტორი იძულებულია ეჩდოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის განცხადებას. ასეთი განცხადება საჭიროა გაფორმდეს წერილობით, სადაც განმარტებული იქნება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მიზნები და დაშვებების გამოყენების საფუძველი. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის განმარტებებმა უნდა დაადასტუროს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შინაარსზე.

და ბოლოს, სტანდარტში განმარტებულია როგორ უნდა გავიგოთ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის ადეკვატურობა. იმისათვის, რომ ასეთი ინფორმაცია ნაითვალის ადეკვატურად, გარდა იმისა, რომ მასში ყველა საკითხი გადმოცემული უნდა იყოს ნათლად, მას თან უნდა ჰქონდეს დარსული განმარტებითი ბარათი, რომელიც ახსნის ინფორმაციას. ანუ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია წარმოდგენილია ადეკვატურად, თუ:

- ის გადმოიცემა ნათლად;
- დასაშვებია და მისი რეალობა სრულყოფილად გადმოცემულია განმარტებით ბარათში; ეკონომიკური სუბიექტის აღრიცხვის პოლიტიკა იმ ნაწილში, რომელიც ეხება პერსპექტიულ მარჩენებებს და განხილულია განმარტებით ბარათში;
- აღრიცხვის პოლიტიკის შეცვლა იმ ნაწილში, რომელიც ეხება პერსპექტიულ მარჩენებებს ბოლო აღრიცხვის პერიოდთან შედარებით და ამ ცვლილებების მიზეზები, ასევე მათი გაეიუნა. პერსპექტიული ინფორმაციის მონაცემები ახსნილია მის განმარტებებში *ფინანსური ინფორმაციის წარმოდგენა და გახსნა*. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის წარმოდგენისა და „გახსნის“ შეფასებისას მოქმედი კანონმდებლობისა და პროფესიონალური სტანდარტების განსაკუთრებული მთხოვნების გარდა აუდიტორმა დამატებით უნდა განიხილოს შემდეგი:
- წარმოდგენილი პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია საკმარისად სრულია და არაიყოს არ აბნევი;
- პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შენიშვნაში „გახსნილია“ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები;
- დაშვებები საკმარისადაა „გახსნილი“ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შენიშვნაში. ნათლად უნდა დადგინდეს დაშვებები შეფასების საუკეთესო მეთოდს ემყარება თუ პირობებში;
- უნდა იყოს მითითებული თარიღი (დრო) რისთვისაც მოშადდა ინფორმაცია. ხელმძღვანელობამ უნდა დაადასტუროს, რომ დაშვებები მოქმედი იმ თარიღისათვის;
- იმ შემთხვევაში, როცა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში შედგებები ნარჩენებია დიაპაზონის სახით, უნდა მიეთითოს საფუძველი დიაპაზონში ერთეულის განსასაზღვრად და დიაპაზონის დადგენის ობიექტურობა;
- ყველა ცვლილება სააღივებო პოლიტიკაში იმ მომენტიდან, როცა შედგა ყველაზე ბოლო ფინანსური ანგარიშგება და გარდა ამისა ცვლილებათა მიზეზები და მათი გაეიუნა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე.

დასკვნა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების შესახებ უნდა შეიცავდეს იმ პირობად რეკვიზიტებს, რომელც ასს არს განსასაღწერელი:

- სათაურს (დოკუმენტის დასახელებას);
- ადრესატს;
- პესპექტიული ფინანსური ინფორმაციის იდენტიფიკაციას;
- მითითებას იმის შესახებ, რომ ინფორმაცია მომზადებულია ასს შესაბამისად ან მისი მოზადებისას გამოყენებულია სხვა წესები ან სტანდარტები;
- მითითებას, რომ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას გულისრება პასუხისმგებლობა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე, იმ დაშვებების წათვლით რასევეც დაფუძნებულია დასკვნა;
- მითითებას /საჭიროების მიხედვით/ პესპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოწინებისა და გაერცვლების შესუღუდვების შესახებ;
- საეაღდებულო გაერთოხილებას პერსპექტიული ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების შედეგად მიღწუულ შესაძლებლობასთან დაკეშირებით;
- მოსაზრებას, არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია დაშვებების საფუძველზე სათანადოდ მოზადებული და წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი წარმოების მიხედვით;
- შენიშვნებს პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ჩანუენები შეღუგების მიღწუების შესაძლებლობების შესახებ;
- დასკენის თარიღს (რომელიც ემთხვევა შემოწმების დამთავრების თარიღს);
- აუდიტორის (ფირმის) რეკვიზიტები;
- აუდიტორის ხელმოწერა რომელმაც განახორციელა ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების შედეგად შედგენილ დასკვნაში შესაძლებელია ჩავრთოს მოსაზრება ეკონომიკური სუბიექტის მიერ განსახორციელებელი მიზნების გამოყენების შესაძლებლობაზე, აგრეთვე რეკომენდაციები (დაშვებების დასაძსტურებელი მტკიცებულებების შემოწმების საფუძველზე) იქს შესუღუდლ გამოყენებასა და გაერცვლებაზე. შესაძლებელია დასკვნაში წართული მის სხვა ინფორმაციაც რომელსაც კეშირი აქვს აუდიტორის მიერ წატარებულ საშუაოსთან ანუ დასკვნაში მითითებული უნდა იქნეს ყველაფერი, რამაც მოიქცია აუდიტორის ყურადღება და აიძულა იგი მისულიყო დასკვნამდე, რომ დაშვებები არ შეიძლება წართვილოს საფუძველად პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისათვის. აგრეთვე:

- რომ გრძელეადიანი პროგნოზებისას, პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გარკეული მიზნებისათვის მზადდება /უნდა მიეთითოს მიზანი/ დაშვებების გარკეული ჳგუფის მ.შ. კიპოთეტურის გამოყენებით, რომელთა გატარება აუცილებელი არ არის;
- რომ აღნიშნული ფაქტორები გათვალისწინებული უნდა იქნეს მომზარებლის მიერ და მან უნდა მხედველობაში მიიღოს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გამოიყენება მხოლოდ შემოთნამოთეილი მიზნებისათვის;
- რომ ფაქტიური შეღუგები ალბათ განსხეაგებული იქნება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისაგან, ეინაიდან, საკარადოდ მოვლენები ყოველთვის არ ეითარდება ისე, როგორც მოსალოდნელია და განსხეაგება შეიძლება იყო მნიშუნელიოიანი, ანალოგიურად, როცა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გამოიყენება შუალედის სახით, უნდა მიეთითოს, რომ არ არსებობს სრული გარანტია და ფაქტიური შეღუგები მოხედება აღნიშნულ შუალედში.

აუდიტორი თუ დარწმუნებულია პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები არადეკუატურია მან უნდა გასცეს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე, ხოლო იმ შემთხეევაში, თუ შემოწმებაზე გაუღენას ახდენს ისეთი პირობა, რომელიც ხელს უშლის მოცემული სიტუაციისათვის ერთი ან მეტი აუცილებელი პროცედურების გამოყენებას, აუდიტორი უნდა გამოეღვის გარიგებლად ან უარი უნდა განაცხადოს დასკვნის გაცემაზე და აღწეროს საშუაოს შესუღუდვების მასშტაბები თავის დასკვნაში.

ასს „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემუშავება“ ზუსტად არის განსაზღვრული თუ რა შემთხვევაში გაიცემა პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე კერძოდ კი როდესაც პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის წარდგენა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები არ არის აღიქმადური ან როდესაც დარწმუნდება, რომ ერთი ან მეტი მნიშვნელოვანი დაშვება ვერ უზრუნველყოფს სათანადო ბაზას პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციისათვის, რომელიც მომზადებულია ოპტიმალური მიახლოებით დაშვებების საფუძველზე.

ეკონომიკური სუბიექტის პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე დასკვნის წარდგენა, ერთერთი აუდიტორული და საპასუხისმგებლო აუდიტორისათვის, რადგან აუდიტორისათვის ეს არის ყველაზე საპასუხისმგებლო ამოცანა ფისიკლოგიურ ასპექტში. ჯერ ერთი ეჭვი ორგანიზაციის შემდგომი ფუნქციონირების შესაძლებლობისა, რომელიც გამოხატულია აუდიტორულ დასკვნაში როგორც წესი იწვევს საგადასახადო ორგანოების სათანადო რეაქციას, გარდა ამისა უფრხდება ნედლეულის კრედიტში გაშვება, რადგან დამრეკეთებს ეჭვი შეაკეთ ვალდებულებების შესრულებაში და ამცირებენ შეკვეთების მოცულობას ან საერთოდ უარს ამბობენ მათ შესრულებაზე, ბანკები წვეულებს კრედიტების გაცემას და მოითხოვენ არსებული დავალიანების დაუყოვნებლივ დაფარვას, ხოლო დამირეკითი ინვესტიციები მცირდება ან საერთოდ წყდება. ასეთ დასკვნას /ორგანიზაციის საქმიანობის გაგრძელების შესაძლებლობაზე აუდიტორს ავალდებულებს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რადგან აუდიტორი ის სუბიექტია რომელსაც შეუძლია ეს გააკეთოს ოფიციალურად, პროფესიონალურად და დიდი პასუხისმგებლობით. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ ასეთი დასკვნის გაცემით იგი აფრთხილებს იმ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას ენაც აქვს ფინანსური ურთიერთობა, რისკის არსებობას, სიფრთხილის აუცილებლობას, ისეთი დამატებითი გარანტიებისა და პირობების აუცილებელ გათვალისწინებას რომელიც ააცილებს დანაქარებებს და ზოგ შემთხვევაში გააუფერობებს.

იენი აზრით, ესეთი ანალიზი აუცილებელია დაიყოს ორ ძირითად ეტაპად:

- შესაძლებელი საწარმოს შესაძლო გაკორტებაზე ანალიტიკური შეფასება;
- ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობის რეალურად გაუმჯობესების შესაძლებლობების ანალიზი და წარმოქმნილი სირთულეების გადალახვა, იმ პრობლემების გადაჭრა, რომლებიც იწვევს ეჭვს შემდგომში მისი ფუნქციონირების შესაძლებლობას.

მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როცა ერწყმის ძალიან მუდმივად გაუარესებული ფინანსური მდგომარეობა, რომლის გაუმჯობესებაც რეალურად შეუძლებელია ახლო მომავალში, შეიძლება დავასკვნათ, რომ შემდგომში აუდიტორული ორგანიზაციის მუშაობის გაგრძელება და მისი მოვალეობების შესრულება ეჭვის ქვეშ დადგება. უნდა აღინიშნოს, რომ დასკვნა შეიძლება გაკეთდეს მხოლოდ აუდიტის დასრულების შემდეგ და გრძელდება არა უმეტეს ერთი წლისა.

თუ აუდიტორს აქვს საკმაო ეჭვი იმისა, რომ ორგანიზაციამ გააგრძელოს საქმიანობა, მან უნდა:

მიიღოს ინფორმაცია ორგანიზაციის გეგმების შესახებ, რათა აღმოიფხვრას მიზეზები, რომლებიც უქმნიან ორგანიზაციას მიმე ფინანსურ მდგომარეობას, რომელიც გამოვლინდება აუდიტის მსვლელობისას.

შეფასოს ასეთი გეგმების ეფექტური რეალიზაციის შესაძლებლობა, მათი განხორციელების რეალობა.

განსაკუთრებულ მოქმედების ის ელემენტები, რომლებმაც ხელი უნდა შეუწყონ ორგანიზაციის შემდგომი ფუნქციონირების პრობლემების გადაწყვეტას, დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტის ასეთი ელემენტების უფრო მკაფიო წარმოდგენისათვის. თუმცა ასეთ შემთხვევაში არ არის აუცილებელი აუდიტორმა შეადგინოს პროცედურების გეგმა სპეციალურად პრობლემისა და მოვლენების განსაზღვრავად. მოცემულ შემთხვევაში საკმარისია ჩვეულებრივი აუდიტორული მომსახურება, რომელიც საშუალებას იძლევა გამოავლინოს ის პრობლემები, რომელიც ადასტურებს ორგანიზაციის უუნარობას გააგრძელოს ფუნქციონირება შემდგომში.

აუდიტის საერთაშორისო 810 სტანდარტში მოცემულია ტიპური სქემა (ნაწევრები) თუ როგორ უნდა შესდგეს მოკლევადიანი პროგნოზის არამოდიფიცირებული დასკვნა და გრძელვადიანი პროგნოზის არამოდიფიცირებული დასკვნა.

აუღიტიის დამამთავრებელ მტახანე შმსრულაბულ
სახშსართა შორმირება

აუღიტის შედეგების შეჯამებას არანაკლები მნიშვნელობა აქვს, ვიდრე აუღიტორული შემოწმების წინა ეტაპს და იგი საკმაოდ რთულ პროცესებს მოიცავს. სანამ აუღიტორი ჩამოაყალიბებს თავის მოსაზრებას ეკონომიკურ სუბიექტში აუღიტის შედეგების შესახებ, შეადგენს და ხელს მოაწერინებს ერთი შეხედვით, მცირე და ყორმირებულ შემაჯამებელ დოკუმენტს, იგი ვაღდებულა, შეასრულოს ყველა ის აუღიტორული პროცედურა, რომელშიც უნდა უზრუნველყოს შესამოწმებელი ფაქტების დასაბუთებათა შეკრება და შეყვანება, რაც განსახდერულია აუღიტის ტექნოლოგიით და ყფუანება ასის. აუღიტის პროცესში მოპოვებული სხვადასხვა კომპონენტების დეტალური ტესტირებისა და ანალიზის შედეგების ინფორმაციის ბაზის მონაცემების განზოგადოების საფუძველზე აუღიტორმა უნდა შეაფასოს შესაბამება თუ არა ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თვალსაზრისი სხვა მოპოვებულ შტიციტებულებებს, და ამის შემდეგ თუ იგი დარწმუნდება, რომ შეკრებილი აუღიტორული მტიციტებულებიდან გამოტანილი დასკვნები დასაბუთებული და საფუძვლიანია, აგრეთვე იძლევა უტყუარ და სამართლიან ასახვას აუღიტორული კანონმდებლობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნებისა, აუღიტორს საშუალება ექვლევა ჩამოაყალიბოს თავისი მოსაზრება (ასრი) აუღიტორული ორგანიზაციის საქმიანობაზე, დოკუმენტურად გააფორმოს ყოველივე შემეჯამებელი დოკუმენტის სახით „აუღიტორული დასკვნით“ და „აუღიტორის წერილობითი ინფორმაცია წარუდგინოს ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას ჩატარებული აუღიტის შედეგების შესახებ“¹

აუღიტორული დასკვნის შედგენისას გასათვალისწინებელია პრაქტიკაში დაერცხილი ერთი მანკიერი ფაქტორი, რაც სერიოზულ გაუღენას ახდენს აუღიტის პრესტიჟს და მის შემდგომ განვითარებაზე. მიუხედავად აუღიტორული საქმიანობის შესამჩნევი პროგრესისა, საზოგადოების მიერ მისი არსის და მოზნების მნიშვნელობის სწორად აღქმისა, როგორც სოვიერთი აუღიტორი, ისე დაინტერესებული მომხმარებელი ცდილობენ გაამარტეონ აუღიტორული დასკვნის მნიშვნელობა ეყრდნობიან რა სუბიექტურ მოსაზრებას და ინტერესებს, ასევე აუღიტორული პროცედურების გამარტივების მიზნით აუღიტორული დასკვნის შედგენისას არ იცავენ მისი შედგენის ტექნოლოგიებს, რაც შედგომში პრობლემებს უქმნის როგორც აუღიტორს, ისე აუღიტის დამკვეთს. ან კიდევ, უხეზად არადიქვენ რა აუღიტორის ეთიკის კოდექსს, აუღიტორები აუღიტორული ორგანიზაციის ადმინისტრაციას სთავაზობენ ისეთ რეკომენდაციებს, რის შემდეგაც მათ „უფრო მეტი პატიოსანი გზით“ შეუძლიათ გვერდი აუარონ მოქმედ კანონმდებლობას, აგრეთვე მკონტროლებულ ან სუდამხვეველ ორგანოებს. დამკვეთის მიმართ ასეთი მიდგომისას აუღიტორი ცდილობს უფრო მეტად გამოაძლეაენოს მისი (დამკვეთის) სამყაროში საქმიანობის სარისკო სონეტი, მკონტროლებელი და სერდამხვეველი ორგანოების შესახალ პრეტენციები. რეკომენდაციებში აუღიტორი კარნახობს (სთავაზობს) ეკონომიკური სუბიექტის ადმინისტრაციას შესაბამისი სამეურნეო ოპერაციების სხვადასხვაგვარი გაფორმების განსაზღვრულ ვარიანტებს, ამ გზით კი ეკონომიკური სუბიექტის ადმინისტრაცია იძენს უკვე განახლებული სამეურნეო ოპერაციების გარკვეული რაოდენობის ეკონომიკური მნიშვნელობის ფუნქციების მინიჭებას, ამ ოპერაციების სხვაგვარ განმარტებებს, რითიც ხელს უწყობს საგადასახადო ბაზის შემცირებას. ასეთი ქმედებების გახორციელებისას აუღიტორი არ ღებულობს მხედველობაში, რომ აუღიტორული დასკვნა და მასზე თანდართული დოკუმენტები განსაკუთრებული სახის დოკუმენტებია, რომელთაც იურიდიული მნიშვნელობა აქვს ყველა იურიდიული და ფისიკური პირისათვის, სახელმწიფო და მმართველობითი ორგანოებისათ-

¹ აუღიტორის წერილობითი ინფორმაციის მომსაღება უმეტეს ქვეყნში კანონმდებლობით არის გათვალისწინებული და მასზე შემოწმებულა ეროვნული სტანდარტები, საქართველოს „აუღიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი ასეთი ნორმებს არ ითვალისწინებს და იგი აუღიტორისა და დამკვეთის შორის ურთიერთდაღებული ხელშეკრულებით ხორციელდება. ამჟამად მომსაღებულა საქართველოს აუღიტორული საქმიანობის შესახებ კანონში შესტანი ცვლილებები და დამატებები, აქვეა შეტანილი აუღიტის წერილობითი ინფორმაციის მომსაღება.

ვის, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და სასამართლო ორგანოებისათვის და იგი უთანაბრდება ექსპერტის დასკვნას.

ვინაიდან, აუდიტის მიზანია ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგებისა და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნების დამაჯერებლობის დადასტურება. აუდიტორული დასკვნა, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი და მთლიანად აუდიტის პროცესში მოპოვებული მტკიცებულებანი მოწმადებული უნდა იყოს ისეთი სახით, რომ გამსაჯებლად აუდიტორის არის ობიექტურობის და დასაბუთებლობის დადასტურებას. ამ მიზნით, მას შემდეგ როცა დასრულდება აუდიტორული შემოწმება, აუდიტორული დასკვნის შედგენამდე, აუდიტორი ახარისხებს მოპოვებულ ინფორმაციას, აანალიზებს აუდიტორული შემოწმების შედეგებს, სამუშაო დოკუმენტებს, ამოწმებს ყველა სახის მოპოვებულ ინფორმაციას, განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევს მათი შესაბამისობის განსაზღვრას.

აუდიტის დამამთავრებელი ეტაპისათვის შეგროვილი დოკუმენტაცია. ვიდრე აუდიტორი დასკვნას გააკეთებდეს, მან უნდა შეკრიბოს და შეაქვას მოპოვებული ინფორმაცია და დაადგინოს, თუ რამდენად შეესაბამება ფაქტები ობიექტურ კრიტერიუმებს. ამ პროცედურების შესრულება მოითხოვს გამოცდილებას და მაღალ პროფესიონალიზმში. რ. მონტაგნიერი დიდ მნიშვნელობას ანიჭებს რა დოკუმენტაციას, იგი თავის წიგნში „აუდიტორული მონიტორინგი“ (გვ. 11) აღნიშნავს, რომ „ცნობათა შეკრებისა და შეუსახების პროცესი ობიექტურობას მოითხოვს. ამ ობიექტურობისაგან უნდა განეახსებებოთ თვით მტკიცებათა ობიექტურობა. მტკიცებათა ობიექტურობა იმაზე მტკიცეა, თუ რამდენად სასარგებლო იქნება ეს მტკიცებები აუდიტორისათვის მისი მიზნის მისაღწევად. აღნიშნული პროცესის ობიექტურობა წარმოიქმნება აუდიტორის უნარს იყოს მიუკერძოებელი და სამართლიანი თავისი მოსაზრებების ჩამოყალიბებაში, მათ მტკიცებაში. ეს მიუკერძოებელი პოზიცია წარმოადგენს ძირითად ნაწილს ცნებისა „აუდიტორის დამოუკიდებლობა“. აუდიტის პროცესში აუდიტორი დოკუმენტაციის შერჩევას ხელმძღვანელობს ასს №230 „დოკუმენტაცია, რომლის თანახმად აუდიტორები ვალდებული არიან დოკუმენტირება გაუკეთონ (შექმნან დოკუმენტები)“ ყველა იმ საკითხზე, რომელიც მნიშვნელოვანია აუდიტორული დასკვნების მტკიცებულების უზრუნველსაყოფად და იმის დასამტკიცებლად, რომ აუდიტი ჩატარებულია ასს-ების შესაბამისად“. ასს №230 ნათლად არის ჩამოყალიბებული ის საკითხები, რომლებიც ეხება დოკუმენტების მომზადებას და მის აუდიტორულ დასკვნაში გამოყენებას, რაც ერთ მიზანს ემსახურება, რომ „აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტების ასახოს ინფორმაცია აუდიტის სამუშაოთა დაგეგმვის, ვადების, მოცულობისა და მათი შედეგების შესახებ, აგრეთვე აუდიტის პროცესში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების განალიზების შედეგად გამოტანილ დასკვნებში“. აუდიტორი ამ სტანდარტის საფუძველზე განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა დაიცვან აუდიტის პროცესში მოპოვებული დოკუმენტები და რა სახით უნდა მოამზადონ სრულყოფილი სამუშაო დოკუმენტები, თუმცა სტანდარტში არ არის დოკუმენტების ჩამონათვალი, მათი ფორმა და შინაარსი, რადგან ყოველ კონკრეტულ აუდიტში აუდიტორებმა თვითონ უნდა გადაწყვიტონ რა ფორმისა და შინაარსის საქაო დოკუმენტების მომზადება იქნება საჭირო აუდიტორულ დასკვნაში მათი მოსაზრების დასაფიქსირებლად. აღნიშნული კი განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ არცერთი აუდიტი არ არის მეორის იდენტური. მიუხედავად ამისა, სტანდარტში ნათლად არის ჩამოყალიბებული აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების სამი ძირითადი მიზანი:

- სამუშაო დოკუმენტები ხელს უწყობს აუდიტის დაგეგმვას და ჩატარებას;
- ხელს უწყობს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს შედამხედველობას და განახლებას;
- დოკუმენტურად ასახავს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. მართალია, სამუშაო დოკუმენტები სტანდარტიზაციას არ ექვემდებარებიან, მაგრამ სოციალური დოკუმენტაციის სტანდარტიზაცია აუდიტის დამოუკიდებლობის ეტაპზე მანაც შეიძლება და დიდი სარგებლობის მომტანიცაა, რადგან ასეთი სტანდარტიზაცია ხელს უწყობს დოკუმენტაციის მიზნობრივად მომზადებას და აუდიტის როგორც პროცესში, ისე მის დამამთავრებელ ეტაპზე უპირატესობის წარმოჩენას, რაც უდავოდ:
- სრდის სამუშაო დოკუმენტების მომზადებისა და განხილვის ეფექტურობას;

- აადვილებს აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე სამუშაოთა დელეგირებას და მიმოხილვას;
- საშუალებას იძლევა შეუნარჩუნდეს ხარისხის კონტროლი;
- მოსახერხებელია დოკუმენტაციის წვეულებრივი წარმოებისათვის.

ყოველივე ეს კი აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე ხელს შეუწყობს აუდიტის პროცესების დოკუმენტირებას, მიღებული ინფორმაციის განზოგადოებას, ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის დადგენას, გამომდინარეებული გადახრების (დარღვევების) სისტემატიზაციას ისეთი სახით, რომ შესაძლებელი იყოს ჩამოყალიბდეს ობიექტური აჭრი ანგარიშების გადახრებზე და მომზადდეს ლოგიკური, კარგად სტრუქტურირებული, დასაბუთებული შემოწმების შემოწმებელი დოკუმენტი, როგორც წესი, დოკუმენტაცია, რომელსაც აუდიტორი კრებს, ამოწმებს, ანგარიშობს, აჯერებს აუდიტის პროცესში უნდა იყოს სრულყოფილად მომზადებული, საჭიროების შემთხვევაში წერილობით დადასტურებული. მოსაწვეწონილია, ასეთი დოკუმენტაცია მოახვედრებდეს იქნეს აუდიტის მივლელობის დროს, უკეთესია, თუ იგი მომზადდება ყოველი სამუშაო დღის ან შემოსვლის დღის დროს, რა დროსაც აუდიტორი მონაცემთა და იმ მიზნების მიხედვით შორის, რომელსაც აუდიტორი თვლის სამართლიანად. ამ მიზნებისათვის, განცხადებულ ბლანკზე ხდება ქვედა გადახრების განზოგადოება, რომელიც აღმოჩენილია აუდიტორული შემოწმების დროს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგებაში. მიზანშეწონილია, ცალკე ბლანკზე ჩაიწეროს ყველაზე სერიოზული შენიშვნები, რომელიც ეხება დარღვევებს საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების ჩატარების დროს, საკანონმდებლო ნორმატიული აქტების მოთხოვნების, ბუღალტრული აღრიცხვის დადგენილი წესებისა და ა.შ. უწყველია, რომ გამოვლენილი გადახრების და დარღვევების განზოგადოება უფრო ეფექტური გახდება, თუ ასეთი ფაქტორების რეგისტრაცია და შეჩვენება განხორციელდება არა მარტო აუდიტის დასრულებისას, არამედ მისი განხორციელების პროცესში ასევე უნდა მომზადებული იქნეს სამუშაო დოკუმენტები ამა თუ იმ საბალანსო ანგარიშების საწყის და საბალანსო ნაშთების საანგარიშო ინფორმაციაზე, ბანკის ამონაწერის დებიტორული და კრედიტორული დავალიანების შესახებ და მათ დამადასტურებელ დოკუმენტებზე, აუდიტორის მიერ დაზოგადებულ ნაწარმიერული განაცხადების შესახებ და სხვა. ყოველივე ამან კი უნდა უსრუნველყოს, რომ აუდიტორული შემოწმების მიხედვით გაფორმებული დასკვნის შედეგები ჩამოყალიბებულია გამომდინარეობს გადახრებისა და შენიშვნების განზოგადოებული ინფორმაციის მიხედვით ანალიზის საფუძველზე.

აუდიტორული მტკიცებულება - ახსნა №800 განმარტებით „აუდიტორმა უნდა მოიძიოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რათა შეეძლოს დასაბუთებული დასკვნის გამოტანა, რომელიც საფუძველად დაედება აუდიტორულ მოსასრულებს (დასკვნას)“. ანუ აუდიტორული მტკიცებულებები წარმოადგენს, ერთი მხრივ, შესწავლილი ფაქტებისა და მეთოდი მხრივ, ამ შედეგებისა და შესწავლულების შესახებია. აუდიტის დამამთავრების ეტაპზე აუდიტორმა აუდიტორის მოსასრულების განსამტკიცებლად, ფინანსური დოკუმენტების მონაცემთა საფუძველზე გაკეთებული დასკვნების დადასტურებისას ან დადასტურებლობის მიზნით გულდასმით უნდა გადაამოწმოს ეს მტკიცებულებანი, რათა დარწმუნდეს, რომ აუდიტის ცალკეულ სათხოვთან დაკავშირებული მოსოვებული მტკიცებულებანი, ნამდვილად უსრუნველყოფენ აუდიტორულ დასკვნაში ჩამოყალიბებულ დასკვნას, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, ამ დოკუმენტების საფუძველზე იგი შესაძლებს დაამტკიცოს თუ რის საფუძველზე შეიქმნა ეს მოსასრულება.

მოსოვებული აუდიტორული მტკიცებულების გადაამოწმების ხერხებს და მეთოდებს აუდიტორი სასიღერადი საკუთარი გამოვლენებისა და პროფესიონალიზმის საფუძველზე, რის დროსაც ძირითადად ითვალისწინებს აუდიტორული ორგანიზაციის საქმიანობის პროცესს, მისი ბიზნესის მოცულობას, ფინანსურ მდგომარეობას, შიდა კონტროლის ხარისხს და ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობას. აუდიტორული მტკიცებულებების გადაამოწმებას ძირითადად ექვემდებარება: ინვესტიციური საქმიანობის შედეგები, აქტივების შეყვანა, საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვისა და ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების

შესრულების მართებულების შემოწმება და სხვა. მტკიცებულების გადამოწმებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული, რომ აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელობის საკმარისობა დამოკიდებულია ბევრ ფაქტორებზე, პირველ რიგში კი:

- მიღებული აუდიტორული რისკის ხარისხზე და აუდიტის არსებითობაზე (მატერიალურობაზე);
- ინფორმაციის წყაროზე, რომლის საფუძველია კარგად ორგანიზებული შიდა კონტროლის სისტემის მონაცემები;
- ინფორმაციის წყაროები, რომელთა საფუძველია სხვადასხვა წყაროებიდან მიღებული დოკუმენტებისა და მონაცემების შედარების ანალიზი;
- მტკიცებულებები მიღებული გარეშე წყაროებიდან.
- მტკიცებულებები, რომლებიც მიღებულია სამეურნეო ორგანიზაციის ჩანაწერებიდან;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ ანალიზისა და ფიზიკური დათვალიერების გზით შეკრებილი მტკიცებულებები.

აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ნებისმიერი მტკიცებულებების მნიშვნელობა იზრდება, თუ ისინი მიღებულია წერილობით და არასერიოზო სახით. საერთოდ კი მიიჩნეულია, რომ უშუალოდ აუდიტორის მიერ ანალიზისა და ფიზიკური დათვალიერების გზით შეკრებილი მტკიცებულებები უფრო საიმედოა გარეშე წყაროებიდან მოპოვებულ მტკიცებულებებთან ერთად. ხაზი უნდა გაესვას იმ გარემოებას, რომ როგორც წესი, მტკიცებულებების მოპოვება სხვადასხვა წყაროებიდან ხდება, რომელთა უმეტესობა დასკვნის საფუძველად გამოდგება, მაგრამ თავისთავად იგი არ წარმოადგენს დასკვნას, რის გამოც აუდიტორი ცდილობს დასაბუთებული და არა აბსოლუტური რწმენის მიღწევას. ზოგ შემთხვევაში აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებისას დგინდება, რომ ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებები არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რის გამოც მათი საიმედოობა საჭკობდ მიიჩნევა. აუდიტორმა, რათა იგი დარწმუნებული იყოს შეგროვილი მტკიცებულებების მართებულობაში, უნდა ჩაატაროს დამატებითი აუდიტორული პროცედურები, ამ პროცედურების სამუშაო დაგეგმვაში აუცილებელი აღნიშვნით.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაცია – წარმოადგენს ოფიციალურ ინფორმაციას ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენები გარკვეული მუხლების შესახებ, რაც დამატებით მტკიცებულებებს ქმნის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული მტკიცებულების გასამყარებლად და იგი აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს. ასს №580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციაში“ განსაზღვრულია, რომ ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს მტკიცებულებების სახით, რადგან „აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს ისეთი მტკიცებულება, რომელშიც ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წარდგენაზე ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი სტრუქტურული საფუძვლების მიხედვით და დაადასტურებს ფინანსურ ანგარიშგებას“. ეს ინფორმაცია აუდიტორული მტკიცებულებების მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს, რადგან:

- საწარმოს ხელმძღვანელები ამ წერილით აღიარებენ პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე და დასტურებენ ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების ფაქტს;
- ისინი ადასტურებენ ფინანსური ანგარიშგებისათვის ისეთ არსებით საკითხებს, რომელთა შესახებ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მათ ოფიციალურ ინფორმაციას.

ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია არ შეიძლება ჩაითვალოს სხვა ისეთი აუდიტორული მტკიცებულებების შემცველად, რომლის არსებობაც ვინიერულობის ფარგლებში შეიძლება ივარაუდოს აუდიტორმა. ამიტომ აუდიტორი ვალდებულია, შეაფასოს რამდენად მართებულია ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია და შეესაბამება თუ არა სხვა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. იმ შემთხვევაში თუ ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია ეწინააღმდეგება სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს ეითარება და საჭიროების შემთხ-

ევეაში გადაამოწმოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი სხვა ინფორმაციის საიმე-
ლობაც.

იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობისაგან აუდიტორი ეერ მიაღწევს წერილო-
ბით ინფორმაციას, რაც გამოიწვევს აუდიტის მასშტაბების შესწავლას, ასეთ სიტუაციაში
აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად სიმძლავრისა და სიღრმის დროს ხელმძღვანელობის მიერ
წარდგენილი სხვა ოფიციალური ინფორმაცია და განიხილოს, ახდენს თუ არა აუდიტო-
რის დასკვნასე რაიმე დამატებით გაეღწეოს ასეთი უარი. თუ აუდიტორი ეერ მოიპოვებს
ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას, რომელიც მას ენაჭიროება, ასეთი შემთხვევებს
იგი განიხილავს, როგორც აუდიტის შესწავლას, რადგან მან ეერ მოიპოვა ეველა ინფორ-
მაცია და საკითხების იმეგარი ახსნა, რომელიც მას ენაჭიროებოდა.

სამუშაო ქაღალდების (დოკუმენტაციის) დაკომპლექტება. ასს არ განიხილავს სამუშაო
ქაღალდების დაკომპლექტების მკაცრ წესებს და იგი თვით აუდიტორს ავადლებს გან-
სახლეროს სამუშაო დოკუმენტების შემადგენლობის რაოდენობის შერჩევა, რაც როგორც
აუდიტის პროცესში, ისე მის დამამთავრებელ ეტაპზე უნდა განახორციელოს, თეგეა
სტანდარტული მიდგომა მათი შედგენის განსახლერული ფორმებით უდავოა და გარკვეულ
უპირატესობას შეიცავს, რის გამოც აუდიტორმა აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე საერ-
თო ხასიათის დოკუმენტი პროცესების გათვალისწინებით უნდა მოახლინოს აუდიტის
პროცესში მოიპოვებული სამუშაო დოკუმენტების ერთგერთ კლასიფიცირება - დახარისხე-
ბა, რაც თავის მხრივ, გააიოლებს სამუშაო ქაღალდების სისტემატიზაციის ორგანიზაციის
პროცესს, რომელიც შემდგომში, როგორც აუდიტის მსეულელობისას, ისე მის დამამთავრე-
ბელ ეტაპზე ხელს შეუწყობს ინფორმაციის მოძებნას ანალიზისა და დასკვნებისათვის.
ამასთან ერთად, მათი შენახვა განსახლერული სქემის მიხედვით უფრო ხელმისაწვდომია
და რაც მთავარია, დოკუმენტების ასეთი სისტემატიზაცია აიოლებს აუდიტორის მუშაობას
აუდიტის პროცესში გამოეულენილი მონაცემების შეფასებისას. ასეთი სხეადანსხეა სახის
განმარტადლებელი სამუშაო ქაღალდების დასახეუბება დასრულეული და გასატეხი უნდა
იყოს.

მოიოეებულ მასალებს აუდიტორი კინაეეს საქაღალდეში, რომელსაც აუდიტორული
ფაილი ეწოდება. აუდიტორული ფაილები კარგად უნდა იქნეს აკინსული გაფორმეული.
აუდიტორულ ფაილში აუდიტის შედეგად მოიოეებულ დოკუმენტებთან ერთად უნდა გან-
თავსდეს შესრულეულ სამუშაოთა აქტები და ეკონომიკურ სებიეექტთან წარმოებული
მოლაპარაკების ოქმები, მასთან მიმოწერა აუდიტის შენიშვნის თეობაზე, დაუმთავრეული
საქმეების (გადაუწყეებელი საკითხების) აღრიცხვის ფურცელი და იმ საკითხების ნუსხე-
ბი, რომლებსაც შეუძლიათ ზეგაეულენა მოახლინონ აუდიტის მოსახლერების ჩამოეალიბებაზე,
აუდიტირეული ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილი აუდიტის შედე-
გებზე.

აუდიტორის მიერ ჩატარეული პროცედურების ამსახეულ სამუშაო დოკუმენტებს მინი-
ჭეებული უნდა ექონდეუთ სათანადო ინდექსის ნომერი და სახელწოდება (რა ინფორმაციას
ეხება მოცემული სამუშაო დოკუმენტი), სამუშაო დოკუმენტზე მითითებული უნდა იყოს იმ
დოკუმენტის ინდექსი, რომელსაც უკავშირდება ამ დოკუმენტის ინფორმაცია (ანუ რომელ
სამუშაო დოკუმენტში გამოიეენება ეს ინფორმაცია). სანამ ფაილში იქნება შეტანილი, ნე-
ბისმიერი დოკუმენტი უნდა გაანალიზდეს, დადგინდეს არის თუ არა იგი სათანადოდ შეს-
რულეებული და შეფასდეს იმ თვალსაზრისით, შეესაბამება თუ არა იმ მოსწენს, რომლე-
ბიც უნდა აისახოს აუდიტორულ დასკვნაში. განსაკუთრებით გულდასმით უნდა მომზად-
დეს ისეთი დოკუმენტები, რომლებსაც პირეულხარისხოვანი მნიშენელობა აქვთ აუდიტო-
რულ დასკვნაში აზრის ჩამოეალიბებისათვის. ეველა დოკუმენტი უნდა იქნეს დათარიღე-
ბული და ხელმოწერილი იმ პირის მიერ, ეინც ეს დოკუმენტი მოამზადა. ნებისმიერი სამუ-
შაო დოკუმენტი ექემედებარება აუდიტორის კომენტარებას კონკრეტულ დოკუმენტზე მისი
დასკვნის წარმოსაენება, ანუ აუდიტორმა ამ დოკუმენტში უნდა გამოხატოს თავისი მო-
საზრება ასახულ პროცედურებზე. ფაილში მოთავსებული დოკუმენტებიდან უნდა ჩანდეს
თუ რა სამუშაოებია ჩატარეული, რა სახის მტიეებულებებია მოიოეებული აუდიტის შე-
დეგად და რა გადაწყეებილება მიიღო აუდიტორმა ცალკეულ ასექტზე. თუ აუდიტის
ფარგლებში საკეულე საკითხთან მისადაგებული დოკუმენტი, რომელიც მოიოეებული იქნა
აუდიტის პროცესში ნაკლებ გამოსადეგი ან საქმეს დამორებული სამუშაო ქაღალდებია,
ან კიდეე ასეთი ქაღალდები შემთხეეეით მომზადდა, აუცილებელი არ არის მათი შენახვა.

აუდიტორული დასკვნის შედგენამდე აუდიტორმა კიდევ ერთხელ უნდა გადაამოწმოს აუდიტორულ ფაილებში განთავსებული სამუშაო ქაღალდები, რათა კიდევ ერთხელ დარწმუნდეს, არის თუ არა ისინი სრულყოფილად დოკუმენტირებული და წარმოადგენენ საკმარის მტკიცებულებებს ობიექტური და ლოგიკური აუდიტორული დასკვნების წამოსაყალიბებლად, რის შემდეგ ამ დოკუმენტების საფუძველზე მომზადდება სათანადო აუდიტორული დასკვნა.

მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები აუდიტის საკუთრებაა, მან არ უნდა დაარღვიოს ან შელახოს დამკვეთსა და აუდიტორს შორის კონფიდენციალური ურთიერთობები იმით, რომ სამუშაო დოკუმენტები ხელმისაწვდომი გახდეს მესამე პირისათვის, ან თუნდაც დამკვეთს თანამშრომლობისათვის – დამკვეთის საეკვიპოვო ნებაართვის გარეშე. სამუშაო დოკუმენტი სულ მცირე იმდენ ხანს უნდა ინახებოდეს, რამდენსაც ითვალისწინებს კანონი, ხოლო აუდიტორმა უნდა მიაღწიოს, რომ უზრუნველყოფილი იქნეს სამუშაო ქაღალდების საიმედოდ შენახვა.

აუდიტის შედეგების ბაზრობება

აუდიტორი, მას შემდეგ, რაც დაამთავრებს შემოწმებას, გაანალიზებს სამუშაო დოკუმენტებს, დააზუსტებს საფინანსო ანგარიშგების შესაღარიბობას მოქმედ კანონმდებლობასთან, აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე ადგენს აუდიტორულ დასკვნას.

აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების ბოლო ეტაპს და იგი თავისი დატვირთვით აუდიტის მთელი პროცესის უმთავრესი ნაწილია და ეკონომიკურ სუბიექტში ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე ინფორმაციის გადაცემის უმთავრესი საშუალებაა. თუ აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს ძირითად საკომუნიკაციო საშუალებას აუდიტორსა და ფინანსურ მომხმარებელს შორის და შეიცავს აუდიტის პროცესში მოხდებულ დიდი მოცულობის ინფორმაციას, იგი ამ ინფორმაციას ძალიან შეკუმშული ფორმით, დასკვნის სახით გადასცემს მომხმარებელს.

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს დოკუმენტს, რომელსაც იურიდიული მნიშვნელობა აქვს ექვემდებარებული და ფიზიკური პირისათვის, სახელმწიფოს, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და სასამართლო ორგანოებისათვის, ხოლო საქართველოს კანონმდებლობის საფუძველზე, სახელმწიფო ორგანოების დედალებით ჩატარებული შემოწმების შედეგად მიღებული აუდიტორული დასკვნა ექსპერტის დასკვნის ტოლფასია, ანუ „აუდიტორული დასკვნა არის აუდიტორის მიერ სათანადო წესით შედგენილი, ხელმოწერით და ბეჭდვით დამოწმებული ოფიციალური საბუთი, რომელშიც წარმოდგენილია დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის და მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივთან მის შესაბამისობის შესახებ“ (კანონის მე-6 მუხლი). აუდიტორული დასკვნა, როგორც აღნიშნული იყო, ოფიციალური და სამართლებრივი მნიშვნელობის დოკუმენტია, რის გამოც ხშირად მომხმარებელი მას აღიქვამს როგორც ეკონომიკურ სუბიექტში ჩატარებული აუდიტის საბოლოო შედეგს, თუმცა აუდიტორული შემოწმების შედეგები გაცილებით ფართო და მრავალგვარია.

ასს შემოღებამდე აუდიტორები ჩვეულებრივ, ადგენდნენ ცნობას, აქტს ან სხვა სახის დოკუმენტს, რომელშიც ხდებოდა შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის შედეგების დაფიქსირება და ეს დოკუმენტები ხშირ შემთხვევაში, რევიზიის აქტს მოგვაგონებდა. მათში განზოგადებული იყო შემოწმების შედეგები, შეფასებული იყო დამკვეთის მიერ აღრიცხვისა და ანგარიშგების წარმოება, ანალიტიკური სამუშაოს ხარისხი და სხვა, რომელსაც ხელს აწვდნენ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელი, მთავარი ბუღალტერი და აუდიტორი. შედეგების ასეთი სახით გაფორმება არ იყო გასაკვირი, ვინაიდან აუდიტორების უმრავლესობა, რომლებიც ადრე რევიზორებად ან ბუღალტრებად მუშაობდნენ, ჯერ კიდევ არ იყვნენ გამოსული რევიზორის ამკლუადან.

ასს მოთხოვნებისა და წესების პრაქტიკაში დანერგვის შემდეგ, აუდიტორი ყველა შემდეგ ორიენტირებულია ერთ მიზნისაკენ – ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობაზე მოსაზრების ფორმირება. ასეთი მოსაზრება ფორმდება შესაბამისი აუდიტორული დასკვნით. აუდიტორული დასკვნის მომზადება წარმოადგენს აუდი-

ტორის მუშაობის შედეგს. აუდიტორულ დასკვნაში შემჭიდროებული ფორმით მოყვანილია აუდიტორის ის მოსაზრებები, რომელსაც მან შემოწმების პროცესის შედეგად მიიღწია, ამიტომ ბუღალტრული ანგარიშების მომხმარებლების აზრით, სწორედ აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს აუდიტორის საქმიანობის საბოლოო პროდუქტს, ამასთან ერთად, მისი საქმიანობის საეზოიტო ბარათს. აუდიტორული დასკვნის პროცესებში, მისი ტიპები და ფორმები დასაველეთის ქვეყნებში ათწლეულების მანძილზე მკაცრი კონკურენციის პირობებში იხვეწებოდა. ჩვენში ამ პროცესებს სულ რამდენიმე წლის წინ ნაყარა საფუძველი, ხოლო ქართველი აუდიტორები მაინცდამაინც კარგად არ იცნობდნენ დასაველეთის პრაქტიკას, ამის გამო არ არის გასაკვირი, რომ იგი ჯერჯერობით დახვეწის პროცესშია.

ბუღალტრთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ გამოქვეყნული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში აუდიტორის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის შედგენაზე წარმოდგენილია სხვადასხვა სტანდარტი აუდიტორული დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომლითაც განსაზღვრულია საწარმოს ანგარიშგებაზე დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმების შედეგაზე დასკვნის ფორმირების წესები და პირობები. ამავე სტანდარტში განხილულია აუდიტორული დასკვნის სახეები, მისი ძირითადი ელემენტები, სტრუქტურა და მეთოდოლოგია. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მოცემული სტანდარტები შემუშავებულია არა აუდიტორის კეთილგონიერი განსჯის შესაზღვრად, არამედ დასახმარებლად აუდიტორული დასკვნის თუ ანგარიშის ჩამოყალიბებაში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მოთხოვნაა, რომ აუდიტორული დასკვნა იყოს ტიპური, რადგან სხვადასხვა ფორმით წარმოდგენილი აუდიტორული დასკვნა სიმძლავრის შესქმნის მომხმარებელს მის აღქმაში, ამის გამო, ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნა მემტწილად სტანდარტიზებულია, ასახავს ტესტებისა და სხვა სახის აუდიტორული სამუშაოს შედეგებს. ამასთან დაკავშირებით, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში განსაზღვრულია აუდიტორული დასკვნის სახეები, რომლებიც თან უნდა ახლდეს ფინანსურ ანგარიშგებას. აუდიტორული დასკვნებში გამოყენებული ფორმულირებები საქართველოში უნდა იყოს უნიფიცირებული, თუმცა შექმნილი მდგომარეობიდან გამომდინარე, შესაძლებელია არსებობდეს დასკვნის განსხვავებული ფორმებიც.

ყოველი აუდიტის დასრულებისას, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს აუდიტორული შედეგების შესაბამისი ფორმის წერილობითი დასკვნა. ამ დასკვნას არ უნდა ახასიათებდეს ბუნდოვანობა და ორაზროვნება, უნდა იყოს ადეკვატური დასკვნები, უნდა შეიცავდეს მხოლოდ იმ ინფორმაციას, რომელიც გამაგრებულია კომპეტენტური და შესაბამისი მამტიკელებელი საბუთებით; უნდა იყოს დამოუკიდებელი, მიუკერძოებელი, ობიექტური და კონსტრუქციული. მასში აღწერილი უნდა იქნეს ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობა და შიდა კონტროლის ადეკვატურობის ტესტების მასშტაბი და ამ ტესტების შედეგები. დასკვნა უნდა შეიცავდეს პოზიტიურ რეზულტებს, რომელთა ტესტირებაც არ მოხდა. დასკვნის წარმოდგენისას მითითებული უნდა იქნეს დარღვევების, უკანონო ქმედებების, სხვა მნიშვნელოვანი შეუსაბამობის, აგრეთვე, შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების ფაქტებზე. თაღლითობის ან სერიოზული უკანონო ქმედებათა გამოჩენის შემთხვევაში დაგება ცალკე დოკუმენტი, რაც უნდა იქნეს მითითებული დასკვნაში, არა აუდიტორული დასკვნის შედგენისას არსებითად მიჩნეულია გარემოებები, რომლებიც მნიშვნელოვანწილად მოქმედებენ ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების სარწმუნოებაზე. აუდიტორის აზრი ანგარიშგების სარწმუნოებაზე დასკვნაში გათვალისწინებული უნდა იყოს იმგვარად, რომ გასაგები იყოს მისი ფორმა და შინაარსი.

სტანდარტში აღნიშნულია, რომ „აუდიტორული დასკვნის“ ფორმისა და შინაარსის ერთიანობა სასურველია, რადგან სტანდარტული ფორმა უადვილებს მითხველს სიახლეში გარკვევას და როგორც კი უზრუნველ საკითხი გამოჩნდება, იგი ადეკვატურად დააფიქსირებს მას.

აუდიტორული დასკვნის სწორად შედგენას დიდი მნიშვნელობა ენიჭება, ამიტომ არ არის გასაკვირი, რომ ასს აუდიტორული დასკვნის აუცილებელ ელემენტებთან ერთად აწესებს ისეთ წერილმანებასაც კი, როგორცაა აუდიტორული ფორმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) იურიდიული მისამართი, ტელეფონი, ლიცენზიის გაცემის და მოქმედების ვადა, რეგისტრაციის ნომერი, აგრეთვე ლიცენზიის გამცემი ორგანოს დასახელება, აუდიტში მონაწილე ყველა აუდიტორის სახელი და გვარი და სხვა. ამ რეგლამენტაციას დადებითი

მომენტები გააინია პირველ რიგში, როდესაც აუდიტორული დასკვნა იწვევს სამართლებრივ შეფასებას. ასს სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორული დასკვნა შედგენილი იქნეს ნორმატიული აქტით (ამ შემთხვევაში ასს) დადგენილი ფორმით, სტრუქტურისა და შინაარსის დაცვით. აუდიტორული დასკვნის შედგენა უნდა ემყარებოდეს შემდგომი თანმიმდევრებით განლაგებულ ძირითად ელემენტებს:

1. *შესავალი* - რომელიც მოიცავს აუდიტორული ორგანიზაციის (ინდივიდუალური აუდიტორის) სოგად მონაცემებს (სათაური, ადრესატი, შესავალი აბზაცი და სხვა)

2. *ანალიტიკური ანუ აუდიტის მასშტაბის აღწერილობა აბზაცი*, რომელიც წარმოადგენს აუდიტორული ორგანიზაციის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მიერ ჩატარებულ სამუშაოს ანგარიშს, შიდა კონტროლის შემოწმების სოგად შედეგებს, ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, აგრეთვე თუ როგორ არის დაცული მის მიერ კანონმდებლობა ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების წარმოებისას

3. *დასკვნითი აბზაცი*, სადაც გამოთქმულია აუდიტორის მოსაზრება ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშების უტყუარობაზე და განკუთვნილია ეკონომიკური სუბიექტის დამფუძნებლებისათვის (ან აუდიტის დამკვეთისათვის). ამავე აბზაცში თარიღდება აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღი და დასტურდება აუდიტორის ხელმოწერით.

ასს სტანდარტების მიხედვით, შემთხვევითი აბზაციები უნდა ემყარებოდეს შემდეგ ძირითად პრინციპებს და მასში უნდა აისახოს შემდეგი საკითხები და მონაცემები:

დასათაურება - აუდიტორულ დასკვნას უნდა ჰქონდეს შესაბამისი სათაური, რომ წამოკითხველს დაეხმაროს გამოარჩიოს იგი სხვა სახის ინფორმაციიდან. მიზანშეწონილია სათაურში ცნების „დამოუკიდებელი აუდიტორის“ გამოყენება, რითაც ხაზი გაესმება, რომ დამოუკიდებელი აუდიტორი აუცილებლად დაიცავს აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს და ამასთან ერთად, იგი ამ ტერმინის გამოყენებით დასკვნის მომხმარებელს ამცნობს, რომ აღნიშნული დასკვნა განსხვავდება ისეთი ანგარიშგებისაგან, როგორიცაა: საწარმოს ხელმძღვანელის, შიდა აუდიტორის ან სხვა პირების მიერ შედგენილი ანგარიშები ანუ ისეთი პირების მიერ შედგენილი ანგარიშები, რომელთაც მიმართავ ეერ იქნება წაყენებული დამოუკიდებელი აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნები.

ადრესატი - აუდიტორულ დასკვნაში ზუსტად უნდა იყოს მითითებული ადრესატი, რაც განსაზღვრულია ხელშეკრულებით და ადგილობრივი კანონმდებლობის მოთხოვნებით. დასკვნის ადრესატი, ჩვეულებრივ, იმ საფურცელს უნდა მიმართავს სუბიექტის აქტიონერია ან დირექტორთა საბჭო, რომელსაც ფინანსურ ანგარიშგებას უტარებს აუდიტორი.

შესავალი - შეიცავს მონაცემებს ხელშეკრულების შესახებ, ეკრძოდ; რის საფუძველზე ტარდება აუდიტი, აუდიტის საგანი, საანგარიშო პერიოდი და საანგარიშო თარიღი, შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის სრული სახელწოდება დამფუძნებელი დოკუმენტის მიხედვით, აუდიტორი ფირმის (დამოუკიდებელი აუდიტორის) აუცილებელი მონაცემები (იურიდიული რეგეიზიტები, აუდიტორის სახელი და გვარი, აუდიტურ ფირმაზე ან ინდივიდუალურ აუდიტორზე ლიცენზიის გაცემის თარიღი და მოქმედების ვადა, სარეგისტრაციო ნომერი, ინფორმაცია დამკვეთის პასუხისმგებლობის შესახებ აუდიტორისათვის წარდგენილი მონაცემების სისრულისა და უტყუარობის თაობაზე, აგრეთვე, აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ შემოწმების შედეგად მომზადებულ დასკვნებში გამოთქმული მოსაზრებისა და საერთოდ, შედგენილი აუდიტორული დასკვნისათვის (ფინანსური ანგარიშგება არის ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია და იგი არის სისრულეზე და უტყუარობაზე პასუხისმგებელი, ხოლო ამისაგან განსხვავებით, აუდიტორის პასუხისმგებლობაა აუდიტი ჩატაროს წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებზე, რათა შემოაღნიშნულზე გამოხატოს თავისი მოსაზრება და შეადგინოს დასკვნა)

აუდიტის მასშტაბის აღწერილობა აბზაცი - აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მასშტაბები იმის მითითებით, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს (ან შესაბამისი სხვა სახის სტანდარტების) შესაბამისად, რადგან დასკვნის მომხმარებელს სჭირდება ამის ცოდნა, რათა დარწმუნდეს, რომ აუდიტი ნაიმედოდ ჩატარებულია ასს შესაბამისად ან მიღებულ პრაქტიკასე დაყრდნობით. ამ აბზაცში წარმოდგენილია აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მოკლე ანგარიში, სადაც გადმოცემულია ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის მდგომარეობის შემოწმების შედეგები, მ.შ. ეკონომიკური სუბიექტის აღმასრულებელი ორგანოს

ასუსისმგებლობა შიდა კონტროლის ორგანიზებასა და მდგომარეობაზე, შიდა კონტროლის სისტემის ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის მასშტაბებისა და ხასიათის შესაბამისობის შეფასება. საბუღალტრო აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის შემოწმების შედეგები, მ.შ. მისი მომსახურებისა და წარმოების დადგენილი წესის დაცვის შეფასება, აუდიტის ჩატარებისას გამოვლენილი ამ წესის არსებითი (სერიოზული) დარღვევების აღწერა, იმ ფაქტებისა, რომლებიც გავლენას ახდენენ ანგარიშგების უტყუარობაზე, აგრეთვე, ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების წარმოებისას მოქმედი კონტრულბლობის დაცვის შემოწმების შედეგები, მ.შ. ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების კონტრულბლობასთან შესაბამისობის შემთხვევების არსებითი დარღვევების ფაქტები, რომლებმაც ზიანი მიაყენეს ან შეიძლება მიაყენონ ეკონომიკური სუბიექტის შესაკუთრებს, სახელმწიფოს ან მესამე პირს. ასევე, აქვე ფიქსირდება დამკვეთის ბიზნესთან დაკავშირებული სხვა არასწორი ინფორმაცია.

დასკენითი ამბავი – ანუ როგორც ხშირად უწოდებენ შემთავსებელ ნაწილს, ნათლად უნდა იყოს გამოკვეთილი აუდიტორის საბოლოო მოსასრება იმის შესახებ, წარმოდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სტრუქტურული საფუძვლების მოთხოვნების შესაბამისად. აქვე უნდა აღიწეროს დამკვეთის მიერ ამ პერიოდში გაწეული საფინანსო და სამეურნეო ოპერაციები შესაბამაზეა თუ არა მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებს, და რაც მთავარია, დასკენის შემთავსებელ ნაწილში მკაფიოდ უნდა აღინიშნოს აუდიტორის მოსასრება იმის თაობაზე, იძლევა თუ არა საფინანსო ანგარიშგება ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის უტყუარ და ზუსტ სურათს ან საერთოდ, შეესაბამება თუ არა საფინანსო ანგარიშგება შესაბამისი ნორმატიული აქტების სხვა მოთხოვნებსაც. მართალია, აუდიტის პროცესში მოპოვებული ინფორმაციაზე დასკენები ექთდება შეკუმშული ფორმით ანუ უკიდურესად ოფიციალური ფორმის ნაკრების სახით, მაგრამ მათ განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭებათ, რადგან მათი მნიშვნელობა მარტო იმით კი არ შემოიფარგლება, რაც ერთი შეხედვით გვიჩვენება, არამედ თითოეულ სიტყვას აქვს თავისი დატვირთვა. ხოლო სტანდარტული ფორმულიდან ნებისმიერი სახის გადახრას ბუღალტერიის კოზიცივიდან განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს მინიჭებული და შესაძლებელია, მეტად მნიშვნელოვანი დამატებითი ინფორმაციის მატარებელი იყოს. აუდიტორები საბოლოო მოსასრების გამოსახატად დასკენაში იყენებენ შემდეგ ტერმინებს „უტყუარად და სამართლიანად ასახოს“ და „სამართლიან ასახვას ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“. ეს ტერმინები ეკვივალენტურია და ორივე მათგანი დასკენის დანარჩენ ტექსტთან ერთად მიუთითებს, რომ აუდიტორი მხოლოდ იმ საკითხებს განიხილავს, რომელიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისათვის. აქედან გამომდინარე, აუდიტორული დასკენა არ შეიძლება განხილულ იქნეს სხვა აზრით გარდა „მოსასრებისა“ მგავლითად როგორცაა „ჭეშმარიტება“ ან „არ ექვემდებარება გასაჩივრებას“. ACCA „საერთაშორისო პრაქტიკა, წიგნი 2.6 „აუდიტი და შიდა მიმოხილვა“ (მუხლი 9.2) აღნიშნულია, რომ „აუდიტორი უნდა ცდილობდეს უზრუნველყოს იმის გარანტი, რომ ბუღალტრულმა ანგარიშებმა, რომელიც აუდიტის საგანს წარმოადგენს, გასაგებად და მიუკერძოებლად, სამართლიანად წარმოადგინოს საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა ეს კი იმას ნიშნავს, რომ საველდებულო უტყუარობისა და სამართლიანობის“ მისაღწევად აუცილებელია არა მარტო ინფორმაციის მიუკერძოებლად და სამართლიანად წარმოადგენა, არამედ ეს ინფორმაცია ისეთი სახით უნდა იყოს მიწოდებული, რომ გასაგები იყოს მომხმარებლისათვის“. აქვე აისი მოყვანილი ავსტრიის ნაფიც ბუღალტერთა საზოგადოების რეკომენდაციები ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებზე (1964წ.), კერძოდ: „უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი გულისხმობს ელემენტების სათანადო კლასიფიცირებასა და დაჯგუფებას. (და) საყოველთაოდ მიღებული პრინციპების თანმიმდევრულად გამოყენებას;

„იმისათვის, რათა აუდიტორმა შეძლოს იმის განცხადება, რომ ფინანსური ანგარიშგება უტყუარი და სამართლიანია, ის უნდა:

¹ ინგლისურ სიტყვა „Fair“, რომლის ჭარბული შესატყვისი არის „სამართლიანი“, თითონ ინგლისურ ენაზე შესაძლოა შემდეგი სხვადასხვა მნიშვნელობა ექონლოს ეს ერთი მხრე ნიშნავს ნათლს, გასაგებსა და მარტივს, მეორე მხრივ, სამართლიანს, სარწმუნოსა და მიუკერძოებელს ბუღალტრული აღრიცხვის კონტექსტში ამ სიტყვის ყველა მნიშვნელობა შეიძლება მისაღები იყოს.

ა) შეესაბამებოდეს იმ სამეურნეო ოპერაციებს, რომლებსაც ადწერს;

ბ) იყოს ობიექტური, მიუკერძოებელი და ეფუძნებოდეს ისეთ ობიექტურ და შემოწმებას დაქვემდებარებულ მტკიცებულებებს, რომლებიც გამოდგება ფინანსური ანგარიშგების განსამტკიცებლად.

ამ მითხორების შესასრულებლად, თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, აუდიტორი ვალდებულია მოიპოოს დოკუმენტაცია იმის შესახებ:

- სათანადოდ წარმოებდა თუ არა აუდიტორულ ორგანიზაციაში სააღრიცხვო დოკუმენტაცია;

- სამართლიანად არის თუ არა წარდგენილი წლიური მოგება და ბალანსის საბოლოო ნაშობი;

- მიიღო თუ არა აუდიტორმა აუდიტირებული ორგანიზაციის თანამდებობის პირისაგან ყველა ის ინფორმაცია და ახსნა-განმარტება, რასაც ის საჭიროდ მიიჩნევდა თავისი მოვალეობის შესასრულებლად;

- კანონმდებლობის ან საწარმოს წესდების ნებისმიერი დარღვევის შესახებ და სხვა.

დასკენის დათარიღება - უნდა მოხდეს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდა აუდიტი. ამით დასკენის მომხმარებელი შეიტყობს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა ყველა მოვლენა და ოპერაცია, რომელიც გაელენას ახდენდა ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორულ დასკენაზე, რომელიც ცნობილი გახდა აუდიტორისათვის და რომელსაც ადგილი ჰქონდა აღნიშნულ დღემდე. ასს №700 „აუდიტორის დასკენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ (მუხ. 24) განმარტავს „*ვინაიდან აუდიტორს ვეისრება პასუხისმგებლობა დასკენის გაცემაზე ხელმოწვევადების მიერ მომზადებული და წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, არ შეიძლება აუდიტორის დასკენის შედგენის თარიღი წინ უსწრებდეს ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერისა თუ მისი დამტკიცების თარიღს.*“

აუდიტორის მისამართი - დასკენაში მითითებულ უნდა იქნეს ადგილი, სადაც აუდიტორი ემსახურება იმ დაწესებულებას, რომელსაც აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტის;

აუდიტორის ხელმოწერა ასს №700 (მუხ. 26) ჩამოყალიბებულია შემდეგი ტექსტით:

„დასკენას ხელი უნდა მოეწეროს აუდიტორის სახელით, შეიძლება პირადად აუდიტორმა მოაწეროს ხელი ან საჭიროებისამებრ, ორივე ხელმოწერა ერთად დაეფიქსირდეს. როგორც წესი, აუდიტორულ დასკენას ხელს აწერენ ფირმის სახელით, როგდან აუდიტზე პასუხისმგებელია ფირმა“. აღნიშნული დასკენა დამოწმებული უნდა იქნეს შესაბამისი ბეჭდით. გაყვადებისა და ბიროტი უზახეების თავიდან აცილების მიზნით, შესაძლებელია შემოღებულ იქნეს პორცედურათა მხარეების მიერ აუდიტორული დასკენის ყველა ფურცლის ხელმოწერა და ბეჭდით დამოწმება.

იმასთან დაკავშირებით, რომ აუდიტორული დასკენის ანალიტიკური და დასკენითი ნაწილები შეიცავენ სხვადასხვა ხარისხის კონფიდენციალურ ინფორმაციას და განკუთვნილია მომხმარებელთა სხვადასხვა ჯგუფებისათვის - ეკონომიკური სუბიექტის საშემსრულებლო ორგანოსა და ეკონომიკური სუბიექტის დამფუძნებლებისათვის, აუდიტორულმა ორგანიზაციამ ეკონომიკურ სუბიექტს უნდა წარუდგინოს აუცილებელი დასკენა შეიღველი კომპლექტაციით:

- არაუმეტეს ერთი პირველი დანომრილი აკინძული ეგზემპლარი, შესავალი ანალიტიკური და დასკენითი ნაწილისა, რომელსაც თან ერთვის აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული ანგარიშგება;

- არაუმეტეს ერთი პირველი დანომრილი აკინძული ეგზემპლარი, რომელიც შედგება შესავლისა და დასკენითი ნაწილისაგან, რომელსაც თან ახლავს აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული ანგარიშგება;

ყოველი ეგზემპლარი აუდიტორული დასკენისა ბუღალტრული ანგარიშგების თანდართით - ერთი მთლიანობა - უნდა იყოს აკინძული და დანომრილი.

დამფუძნებლებს, საგადასახადო ორგანოებსა და სხვა დაინტერესებულ მომხმარებლებს წარუდგინება აუდიტორული დასკენის შესავალი და დასკენითი ნაწილი. პასუხისმგებლობას აუდიტორული დასკენის ასლის წარდგენაზე დაიფუძნებლობასა და ყველა სხვა დაინტერესებულ მომხმარებელზე, იღებს ეკონომიკური სუბიექტი.

მომხმარებლებს, მათ შორის საგადასახადო და სხვა სახელმწიფო ორგანოებს არა აქვთ უფლება მოსთხოონ აუდიტორულ ფირმებს და აუდიტორულ ფირმას არა აქვს უფლება და არც არის ვალდებული წარუდგინოს რომელიმე მომხმარებელს აუდიტორული

დასკენის მთლიანი ან ნაწილობრივ ასლი, გარდა იმ შემთხვევებისა, რომელიც დადგენილია კანონმდებლობით.

არასამართლიანია საგადასახადო ორგანოების მოთხოვნა ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ აუდიტორული დასკენის ანალიტიკური ნაწილის მოთხოვნისა.

უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტორული დასკენის ყოველ ეგზემპლარს საეკონომიკური თან დაერთოს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგება. ეს არის აუცილებელი მოთხოვნა. თანდართული ბუღალტრული ანგარიშგება შედგენილი უნდა იყოს იმ ფორმით, რომელიც დადგენილია მოცემული სახის ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობისათვის შესაბამისი ორგანოსათვის, რომლებიც არეგულირებენ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას. იდენტიფიკაციისათვის ბუღალტრული ანგარიშგება ხელმოწერილი უნდა იქნეს აუდიტორული ფირმის უფლებამოსილი პირის მიერ ან დამოწმებული სპეციალური შტამით, ან სხვა შესაბამისი სახით. ზოგ შემთხვევაში მიზანშეწონილია გათვალისწინებული იყოს ეკონომიკური სუბიექტის უფლებამოსილი პირის მიერ ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე შესაბამისი საიდენტიფიკაციო ნიშნის დასმა. მოთხოვნათა აუცილებელი რაოდენობა ბუღალტრული ანგარიშგების ეგზემპლარების წარდგენისა, ხშირად ეკონომიკური სუბიექტის ნეგატიურ რეაქციას იწვევს – იგი უარს ამბობს ბუღალტრული ანგარიშგების წარდგენაზე. ყოველ სიტუაციაში ეკონომიკური სუბიექტის უფლებამოსილი პირების ასეთი ქმედება განსხვავებულია, ამიტომ მიზანშეწონილია ჯერ კიდევ ხელშეკრულების გაფორმებისას დაშვებული ინფორმირებული იყოს აუდიტორული დასკენის კომპლექტაციის შესახებ, შეთანხმებულ იქნეს ბუღალტრული ანგარიშგების ეგზემპლარების წარმოდგენისა და იდენტიფიკაციის აუცილებელი რაოდენობა.

იმის გამო, რომ აუდიტორული დასკენა წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების შემადგამელ ძირითად რესურსს, აუცილებელია, რომ აუდიტორულ ფაილში შენახული იყოს აუდიტორული დასკენის ორიგინალის ეგზემპლარები კომპლექტაციაში, ანალოგიური იმისა, რაც გადაეცა ეკონომიკურ სუბიექტს. აუდიტორული ორგანიზაციის (ან აუდიტორის) საქმეებში შენახულ ეგზემპლარებში უნდა იყოს აუცილებელი ხელმოწერები, მ.შ. ეკონომიკური სუბიექტის უფლებამოსილი პირების ხელმოწერებიც, რომლებიც ადასტურებენ აუდიტორული დასკენის მიღებას.

დამოუკიდებლად იმისა, თუ რომელი აუდიტორული ორგანიზაციის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მიერ არის მომზადებული აუდიტორული დასკენა, მასში მოყვანილი ინფორმაცია უნდა ეყრდნობოდეს ერთმნიშვნელოვან განმარტებას ამგვარად, არსებობს ობიექტური აუცილებლობა ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე შედგეს და მომზადდეს აუდიტორული დასკენის ერთიანი ფორმა. სტანდარტული ფორმები აკონკრეტებს და ახდენს აუდიტორული დასკენების ერთიანი ფორმის საკითხების ფართო წრის რეგლამენტირებას, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორული დასკენის მომზადებაზე – მისი მნიშვნელობა, სახე, ფორმა, სტრუქტურა, შინაარსი, გაფორმების ტექნიკური მოთხოვნები, კომპლექტაციის თანმიმდევრობა, ხელმოწერა და აუდიტორული დასკენის მომზადებულზე გადაცემა, რაც ერთნაირად მიესადაგება ყველა სახის აუდიტორული დასკენის შედგენის ძირითად პრინციპებსა და პროცედურებს, თუმცა იგი ადაპტირებული უნდა იყოს იმ მიზნებთან და სახეობასთან, რაც აუდიტორულ ორგანიზაციას შეეხება და ეფუძნება იმ მონაცემებს, რომლებიც მოპოვებულია აუდიტის პროცესში. სტანდარტული აუდიტორული დასკენის ნიმუშები და აბზაცები (გარდა ზოგიერთი სპეციალური დანიშნულების აუდიტისა) ყველა სახის აუდიტორული სახის დასკენისათვის ერთიდაიგივეა. ასეთი აბზაციის ნიმუშებს წარმოადგენენ:

ა) აუდიტორული დასკენის შესავალი აბზაციის სტანდარტული ნიმუში:

„შენ ჩაებარეთ X-კომპანიის თანდართული (შესაძლებელია მითითებული იქნეს გვერდების რაოდენობა) ბუღალტრული ბალანსის 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგების, ზარალის ანგარიშგებისა და მოპრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საინფორმაციო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტზე დაყრდნობით გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

ბ) აუდიტორულ დასკენაში აუდიტის მასშტაბების აღმწერი აბზაციის სტანდარტული ნიმუში:

„მევენ აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მითითებული იქნეს შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები ან მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმეგვრად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას. აუდიტი თვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომსაღებისას ხელმძღვანელის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასების შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გუჯერა, რომ იქნეს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გეაძლევს დასკვნის შესადგენად“.

ასს დანართის სახით ერთის (ან თვით ტექსტშია განხილული) სტანდარტული დასკვნის ნიმუშები ან სტანდარტის ტექსტში ჩასართავი აბზაცის (მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი) სტანდარტული ნიმუშები, რომლებიც როგორც ფინანსურ ანგარიშებზე უპირობო და მოდიფიცირებული სტანდარტული დასკვნის ნიმუში, ასევე წარმოდგენილია შესაღარიბის ინფორმაციის, სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორული გარიგებების, პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის, ფუნქციონირებადი საწარმოებისა და სხვა დანიშნულებით ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის შედეგებზე აუდიტორული დასკვნის სტანდარტული ნიმუშების შედეგების პრინციპები და წესები. ასს ასეთი სტანდარტული აუდიტორული დასკვნებისა და მასში შესატანი აბზაცების (მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი) ნიმუშები წარმოდგენილია შემდეგ სტანდარტებში.

1. **ასს №510 „საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები“**; სადაც განხილულია აუდიტის ქმედება საწყისი ნაშთების მიმართ, როდესაც ფინანსური აუდიტი პირველად ტარდება ან წინა აუდიტი სხვა აუდიტორის მიერ არის ჩატარებული და ის პროცედურები, რის საფუძველზე უნდა გასცეს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნა. ასეთი დასკვნები გაიცემა: თუ მიმდინარე პერიოდის ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკა თანმიმდევრულად არ გამოიყენება საწყისი ნაშთების მიმართ და მასში მიმდინარე ცვლილება სწორად არ იქნა გათვალისწინებული და ადეკვატურად ახსნილი ფინანსურ ანგარიშგებაში – აუდიტორმა უნდა გასცეს პირობითი ან უარყოფითი დასკვნის ნიმუში, რაზეც ასს შემუშავებული აქვს აუდიტორული დასკვნის სტანდარტული ნიმუში.

2. **ასს №570 „ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა) მოცემულ სტანდარტში განხილულია უწყვეტობის დაშეების მართებულობა, რაც საფუძველად უდევს ფინანსური ანგარიშგების მოზადებას. აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისას და ყველა ინფორმაციის მოპოვების შემდეგ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, არის თუ არა მართებულად გადაწყვეტილი უწყვეტობის დამაყენებელი საკითხები ანუ როდესაც აუდიტორი მუშაობას იწყებს ახალ დამკვეთთან, მან განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს საწყისი ნაშთებს, წინა პერიოდის საბოლოო ნაშთებს და სათანადო სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების საკითხებს. ასს-ში განხილულია ის პრინციპები, თუ როდის გაიცეს უპირობო ან უარყოფითი დასკვნა „მნიშვნელოვან გარემოებათა“ აღმნიშვნელი აბზაცის ტექსტის დამატებით. ასს-ში მოცემულია ასეთი აბზაცის ნიმუშები, რომელიც წარმოდგენილია ამ თავის ბოლოს დანართის სახით.**

3. **ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“**. სტანდარტში მოცემულია იმ აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, რომელიც აუდიტორმა აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით გამოტანილი დასკვნების საფუძველზე უნდა შეადგინოს და გამოხატოს თავისი საბოლოო მოსაზრება (დასკვნა) ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტორი ჩატარებული აუდიტის მონაცემებზე გასცემს უპირობო (დადებით) დასკვნას (უპირობოდ დადებით დასკვნა გაიცემა მხოლოდ მაშინ, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძველების შესაბამისად), ხოლო ის დასკვნა, რომელიც მოითხოვს სათანადო აბზაცების დამატებას, გასცემს მოდიფიცირებულ დასკვნას, რომელსაც დამატებული აქვს „მნიშვნელოვან გარემოებათა“ (მოუღვენათა) აღმნიშვნელი აბზაცი. ამის შედეგად უპირობო დასკვნისა და მოდიფიცირებული დასკვნის შედგენის როგორც წესი, ისე სტანდარტული ფორმები განსხვავებულია და თითოეულ მათგანს (პი-

რობითი, უარყოფითი, უარი დასკვნის გაცემაზე) ემატება „მნიშვნელოვან გარემოებათა“ ამსახველი აბზაცი, რომელიც წინა პლანზე წამოსწევს საკითხებს, რომლებიც გაველნას ახდენენ ფინანსური ანგარიშგების შედეგებზე და მკითხველის ყურადღებას მიაპყრობენ იმ შენიშვნებზე, სადაც უფრო დეტალურად არის ახსნილი მოცემული მოხიცოცა. ფინანსურ ანგარიშგებაზე დასკვნის ნიმუშები და „მნიშვნელოვან გარემოებათა“ ამსახველი აბზაციები სხვადასხვაგვაროვნების გამო ცალ-ცალკე დანართის სახით წარმოდგენილია ამ თავის ბოლოს.

4. ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“ აუდიტორს ავალებს „განსაზღვროს, შეესაბამება თუ არა შესადარისი ინფორმაცია ყველა არსებითი ასპექტით იმ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაბამის ჩარჩოებს, რომლის აუდიტიც ტარდება“. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეესაბამება თუ არა მიმდინარე პერიოდის საადრიცხო პოლიტიკა წინა პერიოდებს, ან სათანადოდ არის თუ არა კორექტირებული და ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნები. აუდიტორი ასევე უნდა დარწმუნდეს, რომ წინა პერიოდის მონაცემები შეესაბამება წინა პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებას ან სათანადოდ კორექტირებულია. სტანდარტში მოცემულია, თუ როდის არის საჭირო „მნიშვნელოვან გარემოებათა“ ამსახველი აბზაციის დამატება და პირობითი დასკვნის პრინციპები. ცალ-ცალკეა წარმოდგენილი სტანდარტული აუდიტორული დასკვნის ნიმუშები იმ შემთხვევებზე, როდესაც საჭიროა გაიცეს მოდიფიცირებული დასკვნები, კერძოდ: ა) თუ განვიხილავთ პერიოდის აუდიტორული დასკვნა პირობითი ან უარყოფითი იყო, ან აუდიტორმა უარი განაცხადა დასკვნის გაცემაზე და საკითხი, რომელმაც გამოიწვია დასკვნის მოდიფიკაციის აუცილებლობა, არ არის გადაჭრილი, ბ) როდესაც შესადარისი ინფორმაცია წარდგენილია შესაბამისი ფინანსური ანგარიშგების სახით, ხოლო აუდიტორი ასევე უნდა დასკვნას, შესაფერისი ინფორმაციაზე ცალ-ცალკე და თითოეულზე გამოხატავს თავის მოსასრებას, გ) იმ შემთხვევაში, როდესაც განვიხილავთ პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აუდიტი ჩატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ და იმ შემთხვევაზე აუდიტორის დასკვნა, როდესაც წინამორბედი აუდიტორი უარს აცხადებს ახალი აუდიტორული დასკვნის გაცემაზე. ასს №710 დართული აქვს მოდიფიცირებული დასკვნების სტანდარტული ნიმუშები.

5. ასს №800 „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე გარიგებებზე“ განსაზღვრავს იმ წესებს და პროცედურებს, რითაც აუდიტორმა უნდა განიხილოს და შეაფასოს ის დასკვნები, რომლებიც მიიღება სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორული გარიგების პროცესში მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შედეგად და ამის საფუძველზე შეადგინოს დასკვნა. ასეთი აუდიტორული დასკვნები ძირითადად ემყარება იმ წესებს, რომელიც დადგენილია როგორც ფინანსური ანგარიშგების, ისე სხვა სახის აუდიტორული დასკვნების შედგენისას, თუმცა სტანდარტი განიხილავს ისეთ შემთხვევებსაც, როდესაც აუდიტორული მომსახურების დამკვეთი გიოთხონი მათთვის საჭირო დადგენილი ფორმების მიხედვით დასკვნის შედგენას. სტანდარტს დართული აქვს ისეთი აუდიტორული დასკვნის სტანდარტული ნიმუშები, რომელიც პრაქტიკაში ხედვებათ აუდიტორებს სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარებისას.

6. ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“ ეხება ისეთ მოვლენებსა და ქმედებებს, რომელიც ჯერ არ მომხდარა ან შეიძლება არც მოხდეს, ამიტომ აუდიტორს არა აქვს უფლება გასცეს დასკვნა იმაზე, მიღწეული იქნება თუ არა პერსპექტიული ფინანსურ ინფორმაციაში ნარევენები შედეგები. აუდიტორმა დასკვნაში უნდა გადმოსცეს თავისი მოსასრება იმის შესახებ, არის თუ არა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ მომზადებული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების სათანადო ჩარჩოების მიხედვით. აუდიტის შედეგების საფუძველზე იგი ადგენს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი პროგნოზის დასკვნას, რომლის ნიმუშები წარმოდგენილია ასს-ში.

7. ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშების მიმოხილვის შესახებ“ – დანიშნულებაა უარყოფითი რწმუნების უზრუნველყოფა. აუდიტორი მოსასრებას გამოხატავს იმის შესახებ, მიიქცია თუ არა მისი ყურადღება შემოწმების პროცესში ისეთმა საკითხმა, რაც იმის მაჩვენებელი იქნებოდა, რომ ფინანსური ანგარიშგება „უტყუარად და საკითხიანად ვერ ასახავს“ ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ვერ ასახავს“ კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას. მტკიცებულებების შეკრება ძირითადად გამოკითხვებისა და ანალიზური პროცედურების მეშვეობით ხორციელდება.

ასს განსაზღვრულია თუ როგორ უნდა შედგეს გარიგების წერილი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის აუდიტის ჩატარებისას, თუ როგორი სახის ნიმუშით უნდა შედგეს მიმოხილვის უპირობო დასკვნა, იმ დასკვნის (პირობითი) ნიმუში, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვა არ სრულდება ბუღალტრული საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და უარყოფითი დასკვნის ნიმუში ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევის გამო.

8. ასს №920 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ – მიზანია აუდიტორმა ჩაატაროს ისეთი აუდიტორული პროცედურები, რომლებზეც აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტი და რომელიმე შესაფერისი მესამე მხარე იყენენ შეთანხმებულები და წარედგინოს ანგარიში აღმოჩენილ ფაქტებზე. შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგების დასკვნაში გარიგების მიზანი და შეთანხმებული პროცედურები საკმაოდ დეტალურად უნდა იყოს აღწერილი, რათა მკითხველმა შეძლოს შესრულებული სამუშაოს ხასიათსა და მოცულობაში გარკვევა. იმასთან დაკავშირებით, რომ აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგება სექციური, სტანდარტს დართული აქვს ამ გარიგების წერილის ნიმუში, აგრეთვე დეტალურად არის განხილული ის ჩამონათვალი, რომელიც აუდიტის შედეგად აღმოჩენილ ფაქტებზე წარსადგენ დასკვნაში უნდა იყოს შეტანილი და დასკვნის ნიმუში მოწოდებულიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ელდებულებებთან დაკავშირებული აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ.

9. ასს №930 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“ – მიზანია ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ გარიგების დროს დასკვნების მომზადებისას აუდიტორმა ძირითადად გამოიყენოს ბუღალტრული ცოდნა და გამოცდილება ფინანსური ინფორმაციის შესავსებად, დასახარისხებლად და შესაჯავებლად. ამის გამო გარიგების წერილის სპეციალური ფორმის ნიმუშია დადგენილი. ასევე ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე აუდიტორული დასკვნის ნიმუში და ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე დასკვნის ნიმუში დამატებითი აბზაციით, რომელშიც მითითებულია ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლებიდან გადახვევა.

ასს მიერ რეკომენდებული გარიგების წერილების, აუდიტორული დასკვნების, მასში შესატანი აბზაცებისა და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების სტანდარტული ნიმუშებია:

1.1 საქმიანობის დაწყების – საწყისი ნაშთების აუდიტის ჩატარებისას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მიუღებლობის გამო პირობითი დასკვნის შედგენის ნიმუში.¹

„ჩვენ ვერ დაეკვირდით სასაკონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის მიმდინარეობას, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან ეს მოხდა აუდიტორულად ჩვენს დანიშნავად. ვერ დაერწმუნდით აღნიშნული თარიღისათვის არსებული სასაკონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისათვის.“

ჩვენი აზრით, გარდა მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებული კორექტირებისა, თუ ასეთს ადგილი ექნებოდა, რომ დაეკვირვებოდით არსებული სასაკონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციას და დაერწმუნებულყავით მათი საწყისი ნაშთების სისწორეში, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მის საქმიანობასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შედეგებს იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღის შესაბამისად“.

12 საქმიანობის დაწყების – საწყისი ნაშთების აუდიტის ჩატარებისას ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებიდან გამომდინარე პირობითი დასკვნის ან დასკვნაზე უარის გაცემაზე შედგენის ნიმუში²

„ჩვენ ვერ დაეკვირდით სასაკონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის მიმდინარეობას, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან ეს

¹ ასს №510 „საქმიანობის დაწყება – საწყისი ნაშთები“

² ასს №570 „ფუნქციონირებად საწარმო (უწყებობა)“

მოხდა აუდიტორებად ჩეენს დანიშნამდე, ეერ დაერწმუნდით აღნიშნული თარიღისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებითაც.

ეთვალისწინებთ რა ზემოთ აღნიშნული საკითხების მნიშვნელობას კომპანიის საქმიანობის შედეგების მიმართ 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ჩვენ არ გვაქვს საშუალება და ეერ ვიძლევიტ დასკენას კომპანიის საქმიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შედეგებზე იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის.

ჩეენი აზრით, ბუღალტრული ბალანსი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ეველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით¹.

2.1 ფუნქციონირებად საწარმოში დაშვების მართებულობის აუდიტის შედეგებზე უპირობო დასკენის შედგენისას განმარტებითი აბზაცის ნიშნში, როდესაც უწყვეტობის საკითხი დამაკმაყოფილებლად არ არის ახსნილი.

„ჩეენ არ ეიძლევიტ პირობით დასკენას, მაგრამ გეინდა თქეენი ეურადღება შეეიწეროთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე. კომპანიის მიერ მიღებულმა წმინდა ზარალმა შეადგინა XXX იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს, აგრეთვე ამავე თარიღისათვის კომპანიის მიმდინარე ეალდებულებებმა გადააჭარბა მიმდინარე აქტივებს XXX-ით და შესაბამისად, ეალდებულებების სავრთო თანხამ მთლიან აქტივებს – XXX-ით. ეს ფაქტები სხვა საკითხებთან ერთად, რომელიც აღნიშნულია შენიშვნა X-ში, იწვევს საფუძელთან ეჭვს, რომ კომპანია შეიძლება საქმიანობის გაგრძელებას უწყვეტობის დაშვების გათვალისწინებით“.

2.2 ფუნქციონირებად საწარმოში უწყვეტობის დაშვების მართებულობის აუდიტის შედეგებზე პირობითი ან უარყოფითი დასკენის შედგენისას განმარტებითი აბზაცის ნიშნში, როდესაც ანგარიშგებაში არ არის გაკეთებული ადეკატური ახსნა-განმარტება.²

„კომპანიამ ეერ შეძლო ეწარმოებინა მოლაპარაკებები ზანკრებთან თავისი სესხების გარშემო. ასეთი ფინანსური მხარდაჭერის გარეშე უწყვეტობის დაშეება საფუძელიანი ეჭვის ქეეშ დგება. შემდგომში შეიძლება საჭირო გახდეს აღრიცხული აქტივებისა და ეალდებულებების კლასიფიკაციის კორექტირების აუცილებლობა. ფინანსურ ანგარიშგებაში (და მასზე დართულ შენიშვნებში) არ არის ახსნილი აღნიშნული ფაქტი.“

ჩეენი აზრით, გარდა იმისა, რომ გამოტოვებულია წინა აბზაცში განხილული ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ეველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე, მისი საქმიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შედეგებს იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის შესაბამისად“.

3.1 ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორულ დასკენაში შესატანი დასკენის აბზაცის ნიშნში³

„ჩეენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ეველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე, მისი საქმიანობის შედეგებს და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით შესაბამისად (მითითებული უნდა იქნეს თუ რომელი ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით, ბას თუ ეროვეული სტანდარტებით).“

¹ ასს №570 „ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა)“
² ასს №570 „ფუნქციონირებადი საწარმო (უწყვეტობა)“
³ ასს №700 „აუდიტორის დასკენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

**3.2 სრულყოფილი – უპირობო აუდიტორული დასკვნის ნიმუში
(შესაბამისი ადრესატი)¹**

ჩაეატარეთ X კომპანიის თანდართული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე, მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის, მფლობელთა კაპიტალისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ თარიღით დასრულდებულ წლისათვის. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვეუბნება, ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოუხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტს წარემართადით ასს შესაბამისად. ასს მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგვეგმავსა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უსუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით, აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მოწმადებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვეუბრა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საბუთს გააძლევს დასკვნის შესაძლებლობას.

ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებს, ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით შესაბამისად (მიუთითეთ შესაბამისი ნორმატიული აქტები ან კანონი) მიხედვით“.

აუდიტორები
თარიღი
მისამართი
ბ. ა.

3.3 მოდფიცირებულ აუდიტორულ დასკვნაში მნიშვნელოვან გარემოებათა აღმნიშვნელი აბზაცის სტანდარტული ნიმუში. (ემატება სრულყოფილი აუდიტორული დასკვნის ბოლო აბზაცს)²

„არ ვაღგენთ რა პირობით დასკვნას, უკრადლებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე. კომპანია მოქალსუბე მხარეთა საპატენტო უფლებების დარღვევის, საავტორო ჰონორარების მითვისებისა და ზარალის მიყენებაზე აღძრულ სარჩელზე კომპანიამაც აღძრა საპასუხო სარჩელი და ამჟამად მიმდინარეობს ორივე სარჩელის წინასწარი მოსმენა სასამართლო პროცესებზე. ამ ეტაპზე შეუძლებელია სასამართლო პროცესის შედეგებზე მსჯელობა. ამასთან, არ არსებობს ვაღდებულდებების არანაირი პირობა, რომლის შედეგების ასახეაც შეიძლებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში“.

3.4 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც სხვადასხვა გარემოების გამო არ გაიცემა უპირობო დასკვნა აუდიტის შეზღუდვის გამო (მასშტაბების შეზღუდვა – პირობითი დასკვნა)³

(შესაბამისი ადრესატი)

„ჩაეატარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის

¹ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

² ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

³ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის, ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოეხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გაეცეთ დასკვნა.

გარდა იმისა, რაზეც საუბარი იქნება შემდეგ აბზაცში, აუდიტს წარემართავლით ასს შესაბამისად. სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებულ უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შეროშების ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მოზადებას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული დოკუმენტაციის სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გეგვრა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გეძლევეს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენ ვერ დაეკვირდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან ეს მოხდა კომპანიის აუდიტორებად ჩვენს დანიშნამდე. კომპანიის მიერ წარმოდგენილი აღრიცხვის დოკუმენტაციის ხასიათის გამო საშუალება არ გექონდა დაერწმუნებულიყავით

სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობის სისწორეში და სხვა აუდიტორული პროცედურების საშუალებითაც.

ჩვენი აზრით, გარდა მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებული კორექტირებისა, თუ ასეთს ადგილი ექნებოდა, სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციას რომ დაეკვირვებოდით და დაერწმუნებულიყავით მათი რაოდენობის სისწორეში, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით (და მიხედვით).

3.5 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც სხვადასხვა გარემოების გამო არ გაიცემა უპირობო დასკვნა აუდიტის შეზღუდვის გამო (მასშტაბების შეზღუდვა – უარი დასკვნის გაცემაზე)¹

„ჩვენ გვევალებოდა X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტის ჩატარება 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე, მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით. აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა (გამოტოვებ წინადადება, რომელიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას)

(აბზაცი, რომელიც აუდიტის მასშტაბების აღწერილი შეიძლება გამოტოვებულ იქნეს ან უნდა შესწორდეს კონკრეტული ვითარების შესაბამისად).

(დამატებითი აბზაცი, რომელიც აღწერილია აუდიტის შეზღუდვები, როგორც ქვემოთაა ნაჩვენები)

ჩვენ არ გექონდა საშუალება დაეკვირვებოდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს და დაგვედასტურებინა მოთხოვნების ანგარიშები კომპანიის მხრიდან ჩვენი სამუშაოს მასშტაბების შეზღუდვის გამო.

წინა აბზაცში განხილული საკითხების მნიშვნელობის გამო არ ვიძლევით დასკვნას წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე“.

¹ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

3.6 პირობითი აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის არასწორი მეთოდი გამოიყენება¹

„ჩაებატარეთ (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია შესავალ აბზაცში), აუდიტს წარემართავდით (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია აუდიტის მასშტაბის აღმწერ აბზაცში).

როგორც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნა X-შია აღწერილი, ფინანსურ ანგარიშგებაში არანაირი ამორტიზაცია არ არის დარიცხული. ასეთი პრაქტიკა, ჩვენი აზრით, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს არ შეესაბამება. იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს, ამ ორგანიზაციის ანაღრიცხები უნდა იყოს XXX. ამასთანავე, ამორტიზაციის დარიცხვა უნდა მომხდარიყო წრფივი მეთოდების გამოყენებით, რომლის თანახმად, ამორტიზაციის წლიური ნორმა შენობა-ნაგებობებისათვის შეადგენს 5%-ს, ხოლო მანქანა-მანქანობილობებისათვის – 20%-ს. შესაბამისად, ძირითადი საშუალებების ღირებულება უნდა შემცირებულიყო დარიცხვით ამორტიზაციის XXX – თანხით, ხოლო საანგარიშო წლის ზარალი და საერთო დეფიციტი თანხა უნდა გაზრდილიყო შესაბამისად XXX-ით.

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხებისა, რომლებიც გაელენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია დასკვნით აბზაცში).

3.7 პირობითი აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც უთანხმოებაა ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაზე (არაადეკვატური ახსნა-განმარტება)²

ჩაებატარეთ (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია შესავალ აბზაცში), აუდიტს წარემართავდით (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია აუდიტის მასშტაბების აღმწერ აბზაცში).

200X წლის 15 იანვარს კომპანიამ გამოუშვა XXX თანხის ობლიგაციები წარმოების გაფართოების დასაფინანსებლად. ხელშეკრულება აღნიშნული ობლიგაციების შესახებ ითვალისწინებს მოგებიდან ფულადი დივიდენდების გაცემას 200X წლის 31 დეკემბრის შემდეგ. მიგვაჩნია, რომ ამ ინფორმაციის ახსნა-განმარტება ფინანსურ ანგარიშგებაში მეთხროვება (ფინანსურ ანგარიშგებაზე სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელს, ხოლო აუდიტორს – ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობით გამოხატულ თავის მოსაზრებაზე).

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული ინფორმაციის გაიორტოებისა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია დასკვნით აბზაცში).

3.8 უარყოფითი აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც შეუთანხმებლობაა ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაზე³

„ჩაებატარეთ (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია შესავალ აბზაცში), აუდიტს წარემართავდით (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია აუდიტის მასშტაბების აღმწერ აბზაცში და ის აბზაცები, სადაც განხილულია ეს უთანხმოება).

ჩვენი აზრით, წინა აბზაცში აღწერილი საკითხების გამო, რომლებიც გაელენას ახდენენ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ვერ ასახავს (ან ვერ ასახავს სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი ოპერაციების შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძარაობას იმ წლებისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის შესაბამისად (და არ შეესაბამება შესავალ აბზაცს).

¹ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

² ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

³ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

4.1 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც აუდიტის მიმდინარე პერიოდის ციფრობრივ მონაცემებზე გაიცემა მოდიფიცირებული დასკვნა¹

ჩაეტარათ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოვებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოეხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გაცეთ დასკვნა.

აუდიტს წარემართაედით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა) სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მოლიანად. გუჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვიძლევს დასკვნის შესადგენად.

როგორც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნა X-შია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა არ არის ნაჩვენები. ასეთი პრაქტიკა ჩვენი აზრით, არ შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები). ეს გამოიწვია წინა ფინანსური წლის დასაწყისში ხელმძღვანელობის მიერ მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც ეადგენთ პირობით დასკვნას აღნიშნული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივი მეთოდის საფუძველზე შენობა-ნაგებობებზე 5%-ის და მანქანა-მოწყობილობებზე 20%-ის წლიური ნორმის მიხედვით 200X წლის წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს XXX-ით; ხოლო 200X წლის წლიური ზარალი XXX-ით. ძირითადი საშუალებები უნდა შემცირდეს დარიცხული ამორტიზაციის მიხედვით 200X წელს XXX-ით და ზარალის საერთო თანხა უნდა გაიზარდოს XXX-ით 200X წლისათვის და XXX-ით 200X წლისათვის.

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხის გაუგებრისა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით-ის შესაბამისად (და --- -ის მიხედვით).

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

4.2 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც შესაფერისი ციფრობრივი მონაცემები არ იწვევს დასკვნის მოდიფიცირებას²

ჩაეტარათ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოვებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ

¹ ასს №710 „შესაღარიბი ინფორმაცია“
² ასს №710 „შესაღარიბი ინფორმაცია“

ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოცხადებულ მოსასრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტი წარემართავით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მითითებულ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმეგარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უსუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გეძლევეს დასკვნის შესადგენად.

იმის გამო, რომ ჩვენ კომპანიის აუდიტორებად დაინიშნეთ 200X წელს, არ გეძინდა საშუალება დაეკვირებოდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს აღნიშნული პერიოდის დასაწყისში (მიუთითეთ თარიღი) ან რაიმე სხვა საშუალებით დაერწმუნებოდით აღნიშნული მარაგის რაოდენობის სისწორეში. რადგან საწყისი მარაგი მონაწილეობს ოპერაციების შედეგების განსაზღვრაში, ჩვენ ვერ დაეადგინეთ, საჭიროა თუ არა ოპერაციების შედეგებისა და საწყისი გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება 200X წლისათვის. ჩვენი აუდიტორული დასკვნა იმ პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზეა, რომელიც დასრულდა 200X წელს (ბალანსის შედგენის თარიღი) შესაბამისად იქნა მოდიფიცირებული.

ჩვენი აზრით, გარდა 200X წლის შესაბამის ციფრობრივ მონაცემებზე ამ კორექტირების გავლენას (თუ ასეთი ექნებოდა ადგილი), რომლებიც ჩვენ შეიძლება საჭიროდ გეეცნო, რომ შეეძლებოდა საწყისი მარაგის რაოდენობაზე დაეკვირება --- ის მდგომარეობით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან შეეძლება არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობის იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით --- ის შესაბამისად (და ---ის მიხედვით).

4.3 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც ცალკე გამოიყოფა შესადარისი ინფორმაცია (ინდივიდუალურად წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება)¹

ჩაეტარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და სარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოცხადებულ მოსასრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტს წარემართავით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მითითებულ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმეგარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უსუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად.

¹ ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“

გეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესაძგენად.

როგორც ფინანსური ანგარიშგების თანდართულ X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვეთა არ არის ნაჩვენები. ასეთი პრაქტიკა, ჩვენი აზრით, არ შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (ან მიუთითებს შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები). ეს გამოიწვია წინა ფინანსური წლის დასაწყისში ხელმძღვანელობის მიერ მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც ვადგენთ პირობით დასკვნას აღნიშნული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამორტიზაციის დარიცხვის წრფივი მეთოდის საფუძველზე შენობა-ნაგებობებზე 5%-ის და მანქანა-მოწყობილობებზე 20%-ის წლიური განაკვეთის მიხედვით 200X წლის წლიური 'ხარალი უნდა გაიზარდოს XXX-ით; ხოლო 200X წლის წლიური 'ხარალი - XXX-ით, ძირითადი საშუალებები უნდა შემცირდეს დარიცხული ამორტიზაციის მიხედვით 200X წელს XXX-ით და 200X წელს XXX-ით, ხოლო 'ხარალის საერთო თანხა უნდა გაიზარდოს XXX-ით 200X წლისათვის და XXX-ით - 200X წლისათვის.

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხის გავლენისა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობა 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით-ის შესაბამისად (და-ის მიხედვით).

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

**4.4 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში
როდესაც მოიხსენიება სხვა აუდიტორი¹**

ჩაეტარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოვებისა და 'ხარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვეუბნება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გაცეთ დასკვნა.

კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ჩაატარა სხვა აუდიტორმა. აღნიშნულ ანგარიშგებაზე სხვა აუდიტორის მიერ 200X წლის 31 მარტს გაცემულ იქნა უპირობო დასკვნა.

აუდიტი ჩატარებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითებ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უსუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესაძგენად.

ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით-ის შესაბამისად (და-ის მიხედვით).

¹ ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

4.5 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც განვლილი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ¹

ჩაეტარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვეუბლება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოეხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გაცევთ დასკვნა.

კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ჩატარა სხვა აუდიტორმა; მის მიერ 200X წლის 31 მარტს გაცემულია პირობითი დასკვნა. ეს განპირობებული იყო უთანხმოებით ხელმძღვანელობასა და აუდიტორს შორის არსებული საეჭვო ელემენტების დარიცხვასთან დაკავშირებით.

აუდიტი წარმართადილთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მითითებულ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმების ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გეგვრა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ზემოთ აღნიშნული მოთხოვნები 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით კვლავ დაუფარავია და ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის შექმნილი პოტენციური ზარალის რეზერვები. შესაბამისად, საეჭვო ელემენტების რეზერვები 200X წლის 31 დეკემბრისა და 200X წლისათვის უნდა გაიზარდოს XXX-ით, 200X წლისათვის წმინდა მოგება უნდა შემცირდეს XXX-ით, ხოლო გაუნაწილებელი მოგება 200X წლის 31 დეკემბრისა და 200X წლისათვის.

ჩვენს აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხის გაეყენისა ფინანსური ანგარიშგებაზე, მოცემული ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით-ის შესაბამისად (და-ის მიხედვით).

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.1 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში

რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლის მიხედვით და არა ბალანს ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად (ფულადი სახსრების შემოსავლის და გასავლის ანგარიშგება)²

ჩაეტარეთ X კომპანიის ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის თანდართული ანგარიშგების აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. მოცემული ანგარიშგების წარდგენაზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა.

¹ ასს №710 „შესადარისი ირფორმაცია“

² ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა თანდართულ ანგარიშგებაზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წარემართავედით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მოუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

კომპანიის პოლიტიკაა თანდართული ანგარიშგების მომზადება ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასაყლის საფუძველზე. ამ საფუძველზე შემოსავლის აღირება ხდება მაშინ, როდესაც იგი რეალურად მიიღება და არა მაშინ, როდესაც იგი გამოჩნდება; ხოლო ხარჯების აღიარება ხდება მათი გადახდისას და არა მათი გაწვევის მომენტში.

ჩვენი აზრით, თანდართული ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის მიერ მიღებულ შემოსავალსა და გადახდილ ხარჯებს იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართულ X შეინიშნაში აღწერილი ფულადი სახსრების შემოსვლისა და გასვლის საფუძველზე შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

52 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში

სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებიდან გადასახადების საფუძველზე მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.¹

ჩაეატარეთ X კომპანიის შემოსავლებიდან გადასახადებზე დაფუძნებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა ამ ანგარიშგებაზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წარემართავედით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მოუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მის შემოსავალსა და ხარჯებს იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის შემოსავლებიდან გადასახადებისათვის გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველზე შესაბამისად, როგორც ეს აღწერილია შენიშვნა X-ში.

აუდიტორი

¹ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა საკუთალური დანიშნულებს მჭონ აუდიტორულ გარიგებაზე“

**5.3 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში
ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე
(მოთხოვნების ამაღლების განრიგი)¹**

ჩავატარეთ X კომპანიის მოთხოვნების ამოღების განრიგის აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. განრიგზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა ამ განრიგის შესახებ ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მითითებულ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული განრიგი არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე განრიგში ასახული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების

სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი განრიგის შეფასებას მთლიანად. გეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გეძლეებს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, მოთხოვნების ამოღების განრიგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის მოთხოვნების ანგარიშებს 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

**5.4 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში
მოგებაში მონაწილეობის წილის განრიგში²**

ჩავატარეთ-ის მოგებაში მონაწილეობის წილის თანდართული განრიგის აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. განრიგზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა ამ განრიგზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მითითებულ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული განრიგი არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე განრიგში ასახული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი განრიგის შეფასებას მთლიანად. გეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გეძლეებს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, მოგებაში მონაწილეობის წილის განრიგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის მოგებაში-ის მონაწილეობის წილს 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით-სა და კომპანიის შორის 200X წლის 1 იანვრის ხელშეკრულების მიხედვით.

აუდიტორი

¹ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა საუკოალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

² ასს №800 „აუდიტის დასკვნა საუკოალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

5.5 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში შეუსაბამობაზე¹
(ცალკე დასკვნა)

ჩაეტარეთ X კომპანიის Y ბანკთან 200X წლის 15 მაისის დადებული საობლიგაციო ხელშეკრულების XX და XX ნაწილებში განხილული კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისობის აუდიტი.

აუდიტის წარემართავდით იმ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომელიც მისაღებია შესაბამისობაზე ჩატარებული აუდიტისათვის (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). ეს სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, იცავს თუ არა კომპანია საობლიგაციო ხელშეკრულების ზემოაღნიშნული ნაწილების მოთხოვნებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე. გეუჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გააძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, კომპანია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით მოქმედებდა საობლიგაციო ხელშეკრულების ზემოთ მითითებულ ნაწილებში განხილული ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.6 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში ფინანსურ ანგარიშგებაზე
დაბრუნებულ დასკვნაზე²

ჩაეტარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოვებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის (შესაძლებელია მიუთითოს გვერდები). მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გევევალება ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით გაცევთ დასკვნა წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, აგრეთვე ჩაეტარეთ X კომპანიის Y ბანკთან 200X წლის 15 მაისის დადებული საობლიგაციო ხელშეკრულების XX და XX ნაწილებში განხილული კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისობის აუდიტი.

აუდიტს წარემართავდით იმ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის და შესაბამისობაზე ჩატარებული აუდიტისათვის (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). ეს სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს და იცავს თუ არა კომპანია საობლიგაციო ხელშეკრულების ზემოაღნიშნული ნაწილების მოთხოვნებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებულ ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გეუჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გააძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით:

¹ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა საკვდილური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“
² ასს №800 „აუდიტის დასკვნა საკვდილური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

ა) ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებული ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის შესაბამისად (და მიხედვით); და რომ

ბ) კომპანია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მოქმედებდა საომლიკაციო ხელშეკრულების ზემოთ მითითებულ ნაწილებში განხილული ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.7 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში კრებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე¹
(შემთხვევა, როდესაც წლიურ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულია უპირობო დასკვნა)

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები ან მიღებული პრაქტიკა) ჩავატარეთ X კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. აღნიშნული ანგარიშგების საფუძველზე შედგენილ იქნა მოცემული კრებითი ფინანსური ანგარიშგება. 200X წლის 10 მარტს ჩვენ გავეცით უპირობო დასკვნა იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც საფუძვლად დაედო კრებით ფინანსურ ანგარიშგებას.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებით ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით შეესაბამება იმ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საფუძველზეც არის შედგენილი.

კომპანიის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების უკეთ გასაგებად იმ პერიოდის განმავლობაში, რომლითაც ჩვენი აუდიტი შემოიფარგლებოდა, საჭიროა კრებითი ფინანსური ანგარიშგების წაკითხვა იმ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მასზე დართულ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად, რომელიც დაედო საფუძვლად მის მომზადებას.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.8 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში იმ შემთხვევაზე, როდესაც წლიური აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაიცა პირობითი დასკვნა.²

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები ან მიღებული პრაქტიკა) ჩავატარეთ X კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. აღნიშნული ანგარიშგების საფუძველზე შედგენილი იქნა მოცემული კრებითი ფინანსური ანგარიშგება. 200X 10 მარტს იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც საფუძვლად დაედო კრებით ფინანსურ ანგარიშგებას ჩვენ გავეცით დასკვნა, რომ იგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავდა (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავდა) გარდა იმისა, რომ-ის გადაჭარბებით იყო ნაჩვენები სასაქონლო-მატერიალური მარაგი.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებითი ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით შეესაბამება იმ ფინანსურ ანგარიშგებას, რომლის საფუძველზეც არის შედგენილი და რომელზეც გაცემული გეაქვს პირობითი დასკვნა.

¹ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“
² ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

კომპანიის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების უკეთ გასაგებად იმ პერიოდის განმავლობაში, რომლითაც ჩვენი აუდიტი შემოიფარგლებოდა, საჭიროა კრებითი ფინანსური ანგარიშგების წაითხვა იმ ფინანსურ ანგარიშგებასა და მასზე დართულ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად, რომელიც დაედო საფუძველად მის მომზადებას.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

6.1 აუდიტორული დასკვნის ნიშნში პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოკლევადიან (არამოდიფიცირებულ) პროგნოზზე¹

შევამოწმეთ მოკლევადიანი პროგნოზი აუდიტის იმ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია აღნიშნულ პროგნოზზე. მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების თანდართულ X შენიშვნაში მოცემულ დაშვებებზე, რომელთაც ეს პროგნოზი ეყრდნობა.

დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების შემოწმების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ რამეს, რაც დაგვარწმუნებდა იმაში, რომ დაშვებები ვერ უზრუნველყოფენ მოცემული პროგნოზის სათანადო ბაზას. უფრო მეტიც, ჩვენი აზრით, პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილია-ის შესაბამისად.

მოსალოდნელია, რომ რეალური შედეგები განსხვავდებოდეს პროგნოზირებულისაგან, რადგან პროგნოზირებული მოვლენები ხშირად არ ხდება ისე, როგორც ივარაუდება და გადახრები შესაძლოა არსებითი ხასიათისაც იყოს.

6.2 აუდიტორული დასკვნის ნიშნში პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის გრძელვადიან (არამოდიფიცირებულ) პროგნოზზე²

ჩვენ შევამოწმეთ გრძელვადიანი პროგნოზი აუდიტის იმ საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია აღნიშნულ პროგნოზზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების თანდართულ X შენიშვნაში მოცემულ დაშვებებზე, რომელთაც ეს პროგნოზი ეყრდნობა.

პროგნოზი მომზადებული იქნა (მიუთითეთ მიზანი)-თვის. რადგან სამეურნეო სუბიექტი იმყოფება საქმიანობის საწყის ეტაპზე, გრძელვადიანი პროგნოზი მომზადებულია მთელი რიგი დაშვებების საფუძველზე, რომელიც მოიცავს მომავალი მოვლენების შესახებ პიპოთეტურ დაშვებებსა და ხელმძღვანელობის ღონისძიებებს, რომლებიც შესაძლოა არც გატარდეს. აქედან გამომდინარე, მკითხველმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია გამოიყენება მხოლოდ ზემოთ ჩამოთვლილი მიზნებისათვის და არა სხვა მიზნით.

დაშვებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების შემოწმების საფუძველზე ვაცხადებთ, რომ ჩვენი ყურადღება არ მიუქცევია ისეთ რამეს, რაც დაგვარწმუნებდა იმაში, რომ დაშვებები ვერ უზრუნველყოფენ გრძელვადიანი პროგნოზის სათანადო ბაზას (მოიტანეთ ან ციტირება გაუკეთეთ პიპოთეტურ დაშვებებს) გათვალისწინებით. უფრო მეტიც, ჩვენი აზრით, პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილია-ის შესაბამისად.

მაშინაც კი, როდესაც პიპოთეტური დაშვებების ქვეშ ნაერაულები მოვლენები ხდება, რეალური შედეგები შესაძლოა მანაც განსხვავდებოდეს გრძელვადიანი პროგნოზისაგან, რადგანაც პროგნოზირებული მოვლენები ხშირად არ ხდება ისე, როგორც ივარაუდება და გადახრები შესაძლოა არსებითი ხასიათისაც იყოს.

¹ ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“

² ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“

7.1 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში¹

დირექტორთა საბჭოს (ან ხელმძღვანელობის სხვა შესაფერის წარმომადგენელს):

ამ წერილთ ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია ჩვენი გარიგების პირობები და მიზნები, აგრეთვე ჩვენს მიერ შესასრულებელი მომსახურების ხასიათი და შეზღუდვები. ჩვენ შეგასრულებთ შემდეგი სახის მომსახურებას:

ჩვენ ჩაეატარებთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით მიმოხილვისთვის შესაფერისი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) მიხედვით. ჩვენ არ ჩაეატარებთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და შესაბამისად, არ გავცემთ მასზე აუდიტორულ დასკვნას. ამრიგად, ჩვენ ვეარაუდობთ, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენი დასკვნა შემდეგი სახის იქნება:

(იხ. სტანდარტის მე-3 დანართი)

ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მისი ახსნა-განმარტებების ადეკვატურობაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება კომპანიის ხელმძღვანელობას. ეს ითვალისწინებს ადეკვატური ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას და შიდა კონტროლის განხორციელებას, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას (როგორც ჩვენი მიმოხილვის პროცესის ნაწილი, ხელმძღვანელობისაგან მოვითხოვთ მიმოხილვასთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებუბის შესახებ).

ეს წერილი მომავალშიც დარჩება ძალაში იმ დრომდე, ვიდრე არ გაუქმდება, შესწორდება ან არ შეიცვლება სხვა წერილით.

ეს გარიგება არ გულისხმობს იმის გამოვლენას, პქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას ან შეცდომებს ან სამართალდარღვევის შემთხვევებს. მიუხედავად ამისა, ჩვენ გაცნობებთ ნებისმიერი არსებითი საკითხის შესახებ, რომელიც მიიქცევა ჩვენს ყურადღებას.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება ჩვენს მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩვენებურ გაგებას.

აუდიტორი ფირმის სახელით

ვიდასტურებთ (სახელი, გვარი და თანამდებობა)

7.2 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში

ფინანსური გარიგების ანგარიშგების მიმოხილვის უპირობო დასკვნა²

ჩაეატარეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვა 200X 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვა იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხს აგებს სამუდამო სუბიექტის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვა ჩაეატარეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც შეეხება მიმოხილვაზე გარიგებას. აღნიშნული სტანდარტი მოითხოვს მიმოხილვის იმგავსად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ ზომიერი დონის გარანტია (რწმუნება) იმისა, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. თვით მიმოხილვა ძირითადად იფარგლება კომპანიის თანამშრომლების გამოკითხვებითა და ფინანსურ მონაცემებზე ანალიზური პროცედურების ჩატარებით, ამიტომ იგი უზრუნველყოფს უფრო დაბალი დონის გარანტიას (რწმუნებას), ვიდრე აუდიტი. ჩვენ არ ჩაგვიტარებია აუდიტი და, შესაბამისად, არ გავცემთ აუდიტორულ დასკვნას.

¹ ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“

² ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“

ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე არ შეგეხებდრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი (ან „ფინანსური ანგარიშგება არ არის წარდგენილი სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“), ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

**73 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის დასკვნის ნიმუში უპირობო დასკვნის გა-
მოყვებით**
(პირობითობა ბასს გადახვევის გამო)¹

ჩავატარეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვა 200X 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვა იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხს აგებს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვეუბლება დასკვნის გაკეთება აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვა ჩავატარეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც შეეხება მიმოხილვაზე გარიგებას. აღნიშნული სტანდარტი მოითხოვს მიმოხილვის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ ზომიერი დონის გარანტია (რწმუნება) იმისა, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. თეთი მიმოხილვა ძირითადად იფარგლება კომპანიის თანამშრომლების გამოკითხვებითა და ფინანსურ მონაცემებზე ანალიზურ პროცედურების ჩატარებით, ამიტომ იგი უზრუნველყოფს უფრო დაბალი დონის გარანტიას (რწმუნებას), ვიდრე აუდიტი. ჩვენ არ ჩავეიტარებთ აუდიტს და, შესაბამისად, არ გავცემთ აუდიტორულ დასკვნას.

ხელმძღვანელობამ გვამცნო, რომ სასაქონლო-მატერიალური მარაგი დაფიქსირებულია თეთლირებულების მიხედვით, რაც აჯობებს მათ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას. ხელმძღვანელობის გამოთვლები, რომლებიც ჩვენს მიერ იქნა გაანალიზებული, გვინიჭებს, რომ მარაგის ღირებულება, თუ ისინი შეესებოდა თეთლირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით (როგორც ამას მოითხოვს ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები), უნდა შემცირებულიყო X-ით, ხოლო წმინდა შემოსავალი და სააქციო კაპიტალი უნდა შემცირებულიყო Y-ით.

ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე, წინა აბზაცში აღწერილი სასაქონლო-მატერიალური მარაგის გადვიდებულად შეფასების ფაქტიდან გამომდინარე შედეგების გარდა, არ შეგეხებდრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი (ან „ფინანსური ანგარიშგება არ არის წარდგენილი სამართლიანად ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

74 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის დასკვნის ნიმუში
უარყოფითი დასკვნა ბასს გადახვევის გამო²

ჩავატარეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვა 200X 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა

¹ ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“
² ასს №910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“

და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვა იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე ქასუსს აგებს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ მიმოხილვაზე დაყრდნობით.

მიმოხილვა ჩატარებულ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც შეეხება მიმოხილვაზე გარიგებას. აღნიშნული სტანდარტი მოითხოვს მიმოხილვის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ სომიერი დონის გარანტია (რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს. თეთ მიმოხილვა ძირითადად იფარგლება კომპანიის თანამშრომლების გამოკითხვებითა და ფინანსურ მონაცემებზე ანალიზური პროცედურების ჩატარებით, ამიტომ იგი უზრუნველყოფს უფრო დაბალი დონის გარანტიას (რწმუნებას), ვიდრე აუდიტი. ჩვენ არ ჩავთვარებთ აუდიტი და, შესაბამისად, არ გაცემთ აუდიტორულ დასკვნას.

როგორც ეს აღნიშნულია ტექსტებში შენიშვნა X-ში, აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს შეიღობილ საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებების კონსოლიდაციას, სადაც ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება თვითღირებულების საფუძველზე. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით შეიღობილი საწარმოების ფინანსური ანგარიშგება უნდა იქნეს კონსოლიდირებული.

ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე და იმის გამო, რომ წინა აბზაცში განხილული საკითხი მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი (ან „არ არის წარდგენილი სამართლიანად ყველა არსებით ასპექტის გათვალისწინებით“) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

8.1 გარიგების წერილის ნიმუში
შეთანხმებული პროცედურების ჩატარების რეაგირებაზე¹

(წერილი იცელება ინდივიდუალური მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად)

ღირექტორთა საბჭოს ან დამკვეთის სხვა შესაბამის წარმომადგენლებს, ეინც დაიქირავა აუდიტორი:

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია გარიგების პირობები, მიზანი, აგრეთვე ჩვენს მიერ შესასრულებელი მომსახურების ხასიათი და მოცულობა. ჩვენი საქმიანობა წარიმართება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება შეთანხმებული პროცედურების გარიგებისათვის, რაც აღნიშნული იქნება ჩვენს დასკვნაშიც.

ჩვენ შეთანხმდით შემდგომი პროცედურების შესრულებაზე და იმაზე, რომ წარმოადგინოთ დასკვნა ჩვენი საქმიანობის შედეგად აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ: (აღწერეთ შესასრულებელი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, საჭიროების შემთხვევაში ფაქტებიც მოიშველიეთ, მაგალითად, მიუთითეთ ის მონაცემები და დოკუმენტაცია, რომლის გაცნობასაც აპირებთ, აგრეთვე ის ცალკეული პირები და მხარეები, რომელთაც უნდა დაუკავშიროთ დასტურის მისაღებად).

პროცედურები, რომელთა ჩატარებასაც ჩვენ ვაპირებთ, გამოიხსნის მხოლოდ თქვენს დასახმარებლად (მიუთითეთ გარიგების მიზანი). ჩვენი დასკვნა არ უნდა გამოიყენონ სხვა მიზნებისათვის. ეს ინფორმაცია განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის.

¹ ასს №920 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“

პროცედურები, რომლის ჩატარებასაც ვაპირებთ, არ არის განკუთვნილი არც აუდიტისათვის და არც მიმოხილვისათვის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად და ამდენად არც გარანტიის (რწმუნების) გამოხატვას ექნება ადგილი.

მოუთმენლად ევლით თანამშრომლობას თქვენს პერსონალთან და ვიმედოვნებთ, რომ ისინი ჩვენთვის ხელმისაწვდომს გახდიან ყველა მონაცემს, დოკუმენტაციასა და სხვა ინფორმაციას, რომელსაც მოვითხოვთ გარიგებასთან დაკავშირებით.

ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშ-ფაქტურის სახით წარმოგიდგერთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდება ამ საქმეში დაკავებულ პირებს, აგრეთვე იმ ყოველდღიურ ხარჯებს, რომელსაც გაეწევთ. ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება ქაახუხისმგებლობის ხარისხის, გამოცდილების და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ და დაგვიბრუნოთ ამ წერილის ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება თქვენს თვალსაზრისს გარიგების პირობების შესახებ, მათ შორის იმ კონკრეტული პროცედურების შესახებ, რომელთა ჩატარებაზეც შევთანხმდით.

XYZ და კომპანია

კომპანიის სახელით

ვადასტურებ

ხელმოწერა

სახელი, გვარი, თანამდებობა
თარიღი

8.2 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ აღმორჩინულ ფაქტობრივ მონაცემთა შესახებ¹

(ვინც აუდიტორი დაიქირავა)

..... თვის

ჩაეტარეთ თქვენთან შეთანხმებული პროცედურები კომპანიის მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული მონაცემების ჩამონათვალი დღისათვის დაერთვის დასკვნას დანართის სახით (დანართი ამ ნიმუშში არ არის მოცემული). გარიგება შევასრულეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) მიხედვით, რომელიც ეხება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებას. პროცედურები შესრულებულია მხოლოდ იმისათვის, რომ დაგეხმაროთ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების სისწორის შეფასებაში და შეჯამებულა შემდგენიარად:

1. ჩვენ მივიღეთ და შევამოწმეთ კომპანიის მიერ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ანგარიშები — დღისათვის. საცდელი ბალანსის მატების თანხა და მთლიანი ჯამი შევადარეთ მთავარი დაუთრის შესაბამისი ანგარიშის ნაშთთან.

2. შევადარეთ მთავარ მოწოდებულთა თანდართული სია (ამ ნიმუშში არ არის მოცემული) და ცალკეული კრედიტორების დავალიანების თანხები დღისათვის საცდელი ბალანსის თანხებთან.

3. მივიღეთ მოწოდებულების დასტური მათი კუთვნილი ნაწილების შესახებ — დღისათვის.

4. ჩვენ შეუდარეთ ეს უწყისები ან მიღებული დასტურები მე-2 პუნქტში აღწერილ თანხებს. იმ თანხებზე, რომლებიც არ ედრებოდა ერთმანეთს, მივიღეთ შედარების უწყისები კომპანიისაგან. შედარების უწყისისათვის ჩვენ დავადგინეთ გაუნაღლებელი ანგარიშ-ფაქტურები და შევადგინეთ ყველა გაუნაღლებელი ანგარიშ-ფაქტურის სია, საკრედიტო

¹ ასს №920 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“

ბარათებისა და გაუნაღლებელი ქვითრების სია, რაც კი აღმებტებოდა XXX აშშ დოლარს. ჩვენ თანმიმდევრობით დაეაღაგეთ და შევამოწმეთ შემდგომში მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები, აგრეთვე შემდგომში გადახდილი საკრედიტო ბარათები და დაეაღინეთ, რომ ისინი ფაქტობრივად ჩართული უნდა ყოფილიყო შედარების უწყისის დაუფარავი თანხების ჩამონათვალში.

გათავაზობთ აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ დასკვნას:

ა) პირველ პუნქტთან დაკავშირებული საცდელი ბალანსის მატების თანხა სწორია და ემთხვევა მთლიან ჯამს;

ბ) მეორე პუნქტთან დაკავშირებული შესადარისი თანხები ასევე ემთხვევა ერთმანეთს;

გ) მესამე პუნქტთან დაკავშირებით მივიღეთ დასტური ყველა არსებული ჩომ-წოდებისაგან;

დ) მეოთხე პუნქტთან დაკავშირებული თანხები ემთხვეოდა ერთმანეთს. ხოლო იმ თანხებისათვის, რომლებიც არ უდრებოდა, კომპანიას მომზადებული პქონდა შედარების უწყისები და XXX აშშ დოლარზე მეტი ღირებულების საკრედიტო ბარათების, გაუნაღლებული ანგარიშ-ფაქტურებისა და ქვითრებისათვის შესაბამისად გაკეთებული იყო შესაბამისობაში მოსაყვანი მუხლების სია შემდეგი გამონაკლისებით:

(დეტალურად აღწერეთ გამონაკლისები)

რადგან ზემოთ ჩამოთვლილი პროცედურები არც აუდიტის და არც მიმოხილვისათვის არაა განკუთვნილი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, ჩვენ არ გამოუხატავეთ არანაირ რწმუნებას მოწოდებთან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებით დღისათვის.

რომ ჩაგვეტარებინა დამატებითი პროცედურები ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და მიმოხილვა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ პრაქტიკის) შესაბამისად, ჩვენ ყურადღებას გაავამხვილებდით სხვა საკითხებზე, რასაც წარმოვადგენდით სათანადო დასკვნის სახით.

ჩვენი დასკვნა მხოლოდ იმ მიზანს ემსახურება, რაზეც საუბარია დასკვნის პირველ პუნქტში და განკუთვნილია თქვენი ინფორმირებისათვის. დასკვნა არ უნდა იქნეს გამოყენებული სხვა მიზნით, არც რომელიმე სხვა მხარეს არ უნდა გაეგზავნოს. ჩვენი დასკვნა ეხება მხოლოდ ზემოთ აღნიშნულ ბუღალტრულ ანგარიშგებასა და მუხლებს და არ ეხება კომპანიის არცერთ მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებას.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

9.1 ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციური გარიგების წერილის ნიმუში¹

(წერილი შეიძლება შეიცვალოს ინდივიდუალური მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად)

ღირვეტორთა საბჭოს ან უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის შესაფერის წარმომადგენლებს:

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია გარიგების პირობები, აგრეთვე იმ მომსახურების ხასიათი და შეზღუდვები, რომელიც უნდა გაგიწიოთ.

თქვენ ჩვენგან ითხოვთ შემდეგი მომსახურების გაწევას:

თქვენს მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციური გარიგების შესაბამისი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები, ანდა მიღებული პრაქტიკა) მიხედვით ჩვენ შევადგენთ — კომპანიის ბუღალტრულ ბალანსს 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებულ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგებას საკასო მეთოდით იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ჩვენ არ ჩაეატარებთ აუდიტს და არც მიმო-

¹ ასს №920 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“

ხილვის გარიგების პროცედურებს აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. შესაბამისად ამისა, არ გამოეხატათ რაიმე რწმუნებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენი დასკვნა ----- კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ევარაუდობთ შემდეგი სახის იქნება:
(იხილეთ დანართი 2)

ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს ჩვენთვის მოწოდებული ინფორმაციის სიზუსტესა და სისრულეზე, ასევე აგებს პასუხს მომხმარებლის წინაშე ჩვენს მიერ კომპილირებულ ფინანსურ ინფორმაციაზე. კომპილაციური საქმიანობა გულისხმობს შესაფერისი ბუღალტრული ჩანაწერებისა და შიდა კონტროლის წარმოებას, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის შესაფერისი პოლიტიკის შერჩევას და გამოყენებას. ჩვენი გარიგება არ გამოდგება იმის დასადასტურებლად, ქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას ან შეცდომას, ან რაიმე უკანონო ქმედებას. მიუხედავად ამისა, თუკი რომელიმე ამგვარი მოვლენა მიიქრობს ჩვენს ყურადღებას, გაცნობებთ ამის შესახებ.

ინფორმაცია მომზადდება [ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლების] შესაბამისად. აღნიშნული სტრუქტურული საფუძვლებიდან ნებისმიერი გამოვლენილი გადახევეა ახსნილი იქნება ფინანსური ანგარიშგების თანდართული ახსნა-განმარტებებით შენიშვნებში და საჭიროების შემთხვევაში – მითითებული კომპილაციის შესახებ ჩვენს მიერ შედგენილ დასკვნაში.

ჩვენთვის გასაგებია, რომ თქვენ აპირებთ ჩვენს მიერ კომპილირებული ფინანსური ინფორმაციის შემდგენილად (განმარტეთ როგორ) გამოყენებასა და გაერცვლებას და, თუ ეს პირობა არსებითად შეიცვლება, გაცნობებთ ამის შესახებ.

ველით თქვენს პერსონალთან სრულ თანამშრომლობას და ვიმედოვნებთ, რომ ისინი ხელმისაწვდომს გახდებიან ჩვენთვის ნებისმიერ ჩანაწერს, დოკუმენტაციას თუ სხვა ინფორმაციას, რომელსაც მოვითხოვთ კომპილაციასთან დაკავშირებით.

ჩვენი გასამრჯელო, რომელსაც ანგარიშ-ფაქტურის სახით წარმოგიდგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად, დამოკიდებული იქნება გარიგებაში დასაქმებული პირების მიერ დახარჯულ დროზე, აგრეთვე იმ ყოველდღიურ ხარჯებზე, რომელსაც გაეწევთ. ცალკეული სათაბრითი განაკვეთები განსხვავდება პასუხისმგებლობის ხარისხის, გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

ეს წერილი ძალაში დარჩება შემდგომ წლებშიც, თუ შეიძლება, არ შესწორდება ან არ შეიცვლება სხვა წერილით.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ და დაგეგმონთ ამ წერილის ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შესაბამეა თქვენს თვალსაზრისს ფინანსური ანგარიშგების კომპილაციის შესახებ.

XYZ და კომპანია
----- კომპანიის სახელით ვადასტურებ
(ხელმოწერა)

სახელი, გვარი, თანამდებობა
თარიღი

9.2 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე¹

ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციური გარიგების შესაბამისად აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან მითითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები, ანდა მიღებული პრაქტიკა) მიხედვით ჩვენ შევადგინეთ ----- კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენ არ ჩავეიტარებთ აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ან მიმოხილვა. შესაბამისად, არ გამოეხატათ რაიმე რწმუნებას მის შესახებ.

¹ ასს №920 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“

93 აუდიტორული დასკვნის აბზაცის ნიმუში ფინანსური ინფორმაციის კომპლაციაზე, სადაც მითითებულია ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლებიდან გადახვევა.¹

ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ინფორმაციის კომპლაციური გარეგების შესაბამისად აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან მითითებულ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები, ანდა მიღებული პრაქტიკა) მიხედვით ჩვენ შეეადგინეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ხარჯის ანგარიშგება და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგება იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ჩვენ არ ჩაგვიტარებია აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ან მიმოხილვა. შესაბამისად, არ გამოვხატავთ რაიმე რწმუნებას მის შესახებ.

გესვენის ოქვენი უკრავლდა მივაქროთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართულ მე-X ახსნა-განმარტებით შენიშვნას:

ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა არ მოეხდინა შენობისა და მანქანა-მოწყობილობების იჯარის კაპიტალიზაცია, რაც ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლებიდან გადახვევად ჩაითვლება.

10.1 აუდიტორის პირობითი დასკვნის ნიმუში, როდესაც ბუღალტრული ჩანაწერების სისრულე არ არის დასაბუთებული – აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვა, რომელიც ხელს არ უშლის აუდიტორს აუდიტორული დასკვნის გაქვეყნებში²

ჩვენ ჩაატარეთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, იმ ნაწილის გარდა, რის შესახებაც საუბარია შემდეგ აბზაცში.

კომპანიის მიერ ნაღდი ანგარიშსწორების საფუძველზე წარმოებული რეალიზაციის ოპერაციების თანხა შეადგენს X აშშ დოლარს. ასეთ ოპერაციებზე არ არსებობდა არანაირი კონტროლის სისტემა, რომელსაც შეიძლებოდა დაეყრდნობოდა აუდიტის მიზნით. აგრეთვე ევრც დამაკმაყოფილებელი აუდიტორული პროცედურები ჩაატარეთ დასაბუთებული გარანტიის მისაღებად, რომ ნაღდი ანგარიშსწორების საფუძველზე შესრულებული რეალიზაციის ყველა ოპერაცია სათანადოდ აისახა აღრიცხვაში.

ჩვენი აზრით, გარდა ზემოთ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებული კორექტირებისა, თუ ასეთს ექნებოდა ადგილი, და რასაც საჭიროდ ჩაეთვლიდით, რომ შეეძლებოდა დაერწმუნებულყავით რეალიზაციის ოპერაციების აღრიცხვის სისრულესა და სიზუსტეში, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს („ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას დღისათვის და მისი საქმიანობის შედეგებს იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით შესაბამისად (და მიხედვით).

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

10.2 აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, მაშინ როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს მცირე საწარმოში აზრის გამოთქმაზე აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვის გამო³

ჩვენ ჩაატარეთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, იმ ნაწილის გარდა, რაზეც საუბარია შემდეგ აბზაცში.

კომპანია რეალიზაციას ახორციელებს მხოლოდ ნაღდი ანგარიშსწორებით. რეალიზაციის ასეთ ოპერაციებზე არ არსებობდა არანაირი კონტროლის სისტემა, რომელსაც შეიძლება დაეყრდნობოდა აუდიტის მიზნით. ევრც დამაკმაყოფილებელი აუდიტორული

¹ ასს №920 „გარეგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპლაციის შესახებ“

² ასს №920 „გარეგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპლაციის შესახებ“

³ ასს №1005 „ცალკეული მოსაზრებები მცირე საწარმოების აუდიტზე“

პროცედურები ჩაატარეთ დასაბუთებული გარანტიის მისაღებად იმის შესახებ, რომ ნაღდ ფულზე რეალიზაციის ყველა ოპერაცია სათანადოდ აისახა აღრიცხვაში.

წინა აბსაცში განხილული საკითხის მნიშვნელობის გამო ჩვენ არ შეგვიძლია და არც გამოვხატავთ ჩვენს მოსასრებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) აუდიტის შედეგებზე

აუდიტორული შემოწმების შემაჯავებელი დოკუმენტია ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორის (აუდიტორი ფირმის) მიერ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით გაორტანული აუდიტორის საბოლოო მოსაზრება - დასკვნა. აუდიტორი მისი შედგენილი დასკვნით ადასტურებს, რომ წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა, ხოლო აუდიტორი პასუხისმგებელია ამ დოკუმენტაციაზე დაყრდნობით გამოხატულ მოსაზრებაზე, რომლითაც იგი ადასტურებს სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობას, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულეს და მოქმედ კანონმდებლობასთან და დაჯერებულ ნორმატივებთან მის შესაბამისობას. აუდიტორულ დასკვნას ოფიციალური მნიშვნელობა აქვს ყველა სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების, ადგილობრივი თვითმმართველობის, სასამართლო ინსტიტუტების და კერძო პირებისათვის. სამართლებრივი სტატუსით ის ექსპერტისის დასკვნას უტოლდება.

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკამ ცხადყო, რომ ხშირ შემთხვევაში აუდიტორები სხვადასხვაგვარად უდგებიან აუდიტორულ დასკვნაში ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და დამახინჯებების ასახვას, რაც შემდგომში სხვადასხვა ინსტიტუტებში დაეის საგანი ხდება. ეს კი იმის შედეგია, რომ აუდიტორის საერთაშორისო სტანდარტებით (სტანდარტი № 700) დამტკიცებულია, როგორც უნდა შედეგს აუდიტორული დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ სრულყოფილად არ არის განხილული, თუ სად უნდა იქნეს აღრიცხული აუდიტორული შემოწმების შედეგად გამოვლენილი დარღვევა-დამახინჯებანი, ამის გამო: აუდიტორები აუდიტორული დასკვნის ანალიტიკურ ნაწილში ასახავენ აუდიტორული შემოწმებისას გამოვლენილი ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და საბუღალტრო ანგარიშგების შედეგების წესების არსებით დარღვევებს, რომლებიც გაელენას ახდენენ ეკონომიკური სუბიექტის საინფორმაციაზე, აგრეთვე იმ განსახორციელებელ ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციებზე, რომლებიც იწვევენ საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობისა და ნორმატიული აქტების დარღვევებს, ანუ იმ ფაქტებს, რომლებმაც ზიანი მიაყენეს ან შეიძლება მიაყენონ ეკონომიკური სუბიექტის მესაკუთრეთა, სახელმწიფოს ან მესამე პირთა ინტერესებს.

ასეთი მიდგომა ხშირ შემთხვევაში სხვადასხვა გაროლებებს იწვევს, რადგან როგორც წესი, ბუღალტრული აღრიცხვის არსებითი დარღვევები განაპირობებს უარყოფით აუდიტორულ დასკვნას აუდიტის შედეგებზე. ამის გამო აუდიტორი არჩევანის წინაშე დგას - დასკვნის ანალიტიკურ ნაწილში ასახოს ინფორმაცია მხოლოდ მნიშვნელოვან დარღვევებზე, თუ აღნიშნოს მხოლოდ ნაკლებად არსებითი შეცდომები და რეკომენდაციები გასცეს მათ აღმოსაფხვრელად, რაც ეკონომიკური სუბიექტის ინტერესებს წარმოადგენს. ამ სიტუაციაში თითოეულის აუდიტორი თავად განსაზღვრავს მოქმედების ვარიანტს. ასეთი მიდგომით განპირობებულია, რომ აუდიტორული დასკვნის ანალიტიკურ ნაწილში აღრიცხულია უკლებლივ ყველა დარღვევა და შეცდომა, ხოლო ზოგი აუდიტორი ანალიტიკურ ნაწილს ადგებს სტანდარტის მიხედვით, ხოლო აუდიტორის წარმოებისა გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრის შესახებ რეკომენდაციებს ან შენიშვნებს აცნობებენ ეკონომიკური სუბიექტს ცალკეული დოკუმენტებით, რომლის ფორმასაც თვითონ განსაზღვრავენ. არის შემთხვევები, როცა აუდიტორები ზუსტად იცავენ ანალიტიკური ნაწილის განსაზღვრულ ფორმას, ხოლო ეკონომიკური სუბიექტს შეცდომების შესახებ სხვადასხვა ფორმით აცნობებენ.

აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ ეკონომიკური სუბიექტების უმრავლესობას, სადაც ჩატარებული იქნა აუდიტორული შემოწმება, არ სურს აუდიტორული

დასკენის ანალიტიკურ ნაწილში ნაკლოვანებების ზუსტი ჩამონათვალის მოყვანა, რადგან იგი კონფიდენციალური მონაცემებია.

დასაქვლეთის ქვეყნების აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში აღნიშნული საკითხი რეგულირდება სათანადო ნორმატიული აქტებით და სტანდარტებით, როგორცაა „დამკვეთის მიმართ სახელმძღვანელო წერილი“, „წერილი მართვის საკითხებზე“, „მენეჯმენტის წერილი“, „ჩატარებულ აუდიტის შედეგების მიხედვით აუდიტის წერილობითი ინფორმაცია ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის“ და სხვა. ამ ნორმატიული აქტებით და სტანდარტებით დადგენილია აუდიტორის ეკონომიკური სუბიექტისადმი წერილობითი ინფორმაციის შედგენის პრინციპები და წესები, რომლის მომზადება საეკონომიკური სუბიექტის აუდიტორული მომსახურების განხორციელებისას. აღნიშნული შედეგად, როგორც წესი, აუდიტორი ეკონომიკურ სუბიექტში ჩატარებულ შემოწმებებს აფორმებს ორ შემაჯამებულ (შედეგობრივ) დოკუმენტს:

- აუდიტორულ დასკენას ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
- აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე; თითოეული დოკუმენტის ინფორმაცია უნდა შეესაბამებოდეს მათი მომზადების მიზნებს. აუდიტორული დასკენის ანალიტიკური ნაწილი უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მოსაზრებას (დასკენას) მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ხოლო წერილობით ინფორმაციაში აუდიტის წარმოებისას გამოყენებულ ნაკლოვანებებსა და მათი აღმოფხვრის რეკომენდაციებს, ანუ წერილობითი ინფორმაცია უნდა შეიცავდეს:
- სააღრიცხვო პოლიტიკისა და შიდა კონტროლის სისტემაში აღმოჩენილი ნაკლოვანებების ჩამონათვალს;
- გარემოებებს, რომლის დროსაც დაშვებულია ეს ნაკლოვანებები;
- მათი აღმოფხვრის რეკომენდაციებს.

წერილობითი ინფორმაცია დგება იმ მიზნით, რათა მიეწოდოს შესაძლებელი ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას ინფორმაცია სააღრიცხვეი ჩანაწერებში ბუღალტრულ აღრიცხვასა და შიდა კონტროლის სისტემაში ნაკლოვანებების შესახებ, რომლებსაც შეუძლიათ მიიყვანონ მნიშვნელოვან შეცდომამდე ბუღალტრული ანგარიშგება, აგრეთვე იმ მიზნით, რომ სრულყოფილ ბუღალტრული ანგარიშგების სისტემა და შიდა კონტროლი. ინფორმაციაში მითითებული უნდა იყოს ყველა ის შეცდომა თუ გადაცდომა, რომლებსაც შეუძლიათ მნიშვნელოვანი გავლენა იქონიონ ბუღალტრული ანგარიშგების საიმედოობაზე და რაც მთავარია, შეთავაზებული იქნეს გამოყენებული ნაკლოვანებების აღმოფხვრელ ღონისძიებათა კონკრეტული წინადადებები, რომლებიც მიმართული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის ეფექტურობის გაზრდაზე. აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში შესაძლებელია მოყვანილი იქნეს ნებისმიერი ინფორმაცია, რომელიც ეხება ჩატარებულ აუდიტორულ შემოწმებას და მას მიზანშეწონილად ჩათვლის აუდიტორი. ამასთან, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ წერილობით ინფორმაციაში ასახული უნდა იქნეს მხოლოდ არსებითი ხასიათის დარღვევები. ამასთან, საგულისხმოა, რომ აუდიტორული დასკენის ანალიტიკურ და შემაჯამებულ ნაწილში მოყვანილი ინფორმაცია სერიოზულ დარღვევებზე უნდა აისახოს აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში. აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ ეკონომიკურ სუბიექტზე ასეთი ინფორმაციის წარდგენა ხელს უწყობს აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) რეპუტაციის შენარჩუნებას და საშუალებას აძლევს კვლავ შესთავაზოს თავისი მომსახურება.

აუდიტორის მიერ ეკონომიკურ სუბიექტზე წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა უდავოდ ამაძლევს აუდიტორული მომსახურების ხარისხს, რაც დღესდღეობით ერთ-ერთ გადაუდებელ ამოცანას წარმოადგენს. სწორად ჩატარებული აუდიტის დაბალი დონე სამართლიან უმკაუფოვლებს იწყვეს აუდიტორული მომსახურების მომხმარებელთა და სახელმწიფო ორგანოების მხრიდან, რომლებიც გადაწყვეტილებების მიღებისას ეყრდნობიან აუდიტორის მიერ შემოწმებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შედგენილ დასკენას. ამ საკითხის მიმართ სერიოზულ შემოწმებას გამოთქვამენ როგორც აუდიტორი ფირმები, ისე ინდივიდუალური აუდიტორები, რადგან ისინი დაინტერესებულნი არიან აუდიტორული ბაზრის განვითარებით, დოკინგური და არაკეთილსინდისიერი, დაბალი ეკალდრეობის მქონე აუდიტორების ბაზრიდან გააქვებით, როგორც აუდიტორების, ისე აუდიტური ფირმების პრესტიჟის ამაღლებით.

ამასთან ერთად, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია არ არის ამოწმურავი ინფორმაცია არსებულ ნაკლოვანებებზე და იგი არ შეიძლება განხილული იქნეს, როგორც სრული ანგარიში ყველა არსებულ ნაკლოვანებაზე, რადგან ის განეკუთვნება მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებს, რომლებიც გამოვლენილი იქნა კონკრეტული აუდიტორული შემოწმების პროცესში. ამის გამო, აუდიტორი ვალდებულია ეკონომიკური სუბიექტის რწმუნებულ პირს განუმარტოს, რომ წერილობით ინფორმაციაში ასახული დარღვევები მხოლოდ ის არის, რაც აუდიტორული შემოწმებისას იქნა გამოვლენილი და არ არის გამორიცხული, რომ არსებობდეს სხვა სახის ნაკლოვანებებიც, რომლებიც აუდიტორის მიერ არ ყოფილა გამოვლენილი.

აუდიტორი ინფორმაციის დიდმა მოცულობამ არ უნდა მიიყვანოს უსისტემობამდე. ტექსტი უნდა იყოს მოკლე, მკაფიო, შინაარსიანი და ზუსტი. კარგად უნდა იყოს აგებული და ლოგიკურად ჩამოყალიბებული, ხოლო მონაცემები მნიშვნელობის მიხედვით უნდა იყოს განლაგებული. ყველა დასკვნა, რაც ინფორმაციაშია მოყვანილი, უნდა იყოს კონკრეტული და საფუძვლიანად დასაბუთებული. უნდა იყოს ანგარიშებით, ხოლო შეფასებები, აუცილებელი ნორმატიული აქტების და შოქმედი კანონმდებლობის დამოწმებით. ინფორმაციაში მითითებული უნდა იქნეს აღნიშნული შენიშვნებიდან რომელია მნიშვნელოვანი და რომელი არა, აქეთ თუ არა (ან ექნებათ) გავლენა ჩამოთვლილ შენიშვნებს და ნაკლოვანებებს იმ დასკვნებზე, რომელსაც შეიცავს აუდიტორული დასკვნა. აუდიტორის მიერ პირობითი ან ურყუფოთი დასკვნის ან/და დასკვნის გამოხატვაზე უარის თქმის შემთხვევაში, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია უნდა შეიცავდეს ასეთ დასკვნამდე მისული აუდიტორის მიზეზების მთლიან არგუმენტაციას.

მოპოვებული ინფორმაციის დამუშავების გასაადვილებლად აუდიტორმა შემოწმების პროცესში უნდა მოახდინოს სისტემატიზაცია, ანუ ყველა მოპოვებული შენიშვნის გარკვეულ თანმიმდევრობაში მოყვანა. ამ მიზნით შემოწმების პროცესში დგება ცხრილები, სადაც ცალ-ცალკე აღირიცხება შენიშვნები, რომლებიც შემოწმებისას გამოვლინდა და მიზანშეწონილია წერილობით ინფორმაციაში მათი შეტანა. შენიშვნები ხარისხდება მნიშვნელობის მიხედვით. არ არის გამორიცხული, რომ ინფორმაციას დაერთოს რამდენიმე ათეული წარტყლი. არცთუ დიდი მნიშვნელობის მქონე შეცდომების აღწერით და შესწორების ჩამონათვალით, რომლებსაც აუდიტორები საყურადღებოდ მიიჩნევენ ეკონომიკური სუბიექტის თანამშრომელთათვის.

წერილობითი ინფორმაცია უნდა მომზადდეს ოფიციალური მიმოწერისადმი წაყენებულ მითხონებების გათვალისწინებით, არანაკლებ ორი ეგზემპლარისა და უნდა ქჷონდეს გერდების ორმხრივი ნუმერაცია. აუდიტორული დასკვნისაგან განსხვავებით, რომელიც ხელმოწერილია აუდიტორული ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ და დამტკიცებულია მისივე ბეჭდით, წერილობით ინფორმაციას შეიძლება არ ქჷონდეს აუდიტორული ორგანიზაციის ბეჭედი და ხელმოწერილი იქნეს მხოლოდ იმ პირების მიერ, რომლებიც მონაწილეობდნენ კონკრეტულ შემოწმებაში. ეს, როგორც ჩანს, დაკავშირებულია იმასთან, რომ აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის ფორმას აუდიტორული დასკვნის იურიდიული ძალა არ აქვს და იგი მხოლოდ ცნობით დოკუმენტად გვევლინება. ასეთი დოკუმენტი შეიძლება მომზადდეს, ხელი მოეწეროს და გადაეცეს სამუშაო წესით აუდიტორული ორგანიზაციის პირველი პირს.

აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში თანმიმდევრობით ასახული უნდა იქნეს შემდეგი მონაცემები.

აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში აუცილებლად შეტანილი უნდა იქნეს შემდეგი მონაცემები:

1. აუდიტორული ორგანიზაციის რეკვიზიტები, კერძოდ:
 - ა) აუდიტორული ფირმის ოფიციალური დასახელება და იურიდიული (საფოსტო) მისამართი, აუდიტორის გვარი, ინიციალები და მისამართი, თუ ის დამოუკიდებლად ახორციელებს თავის საქმიანობას;
 - ბ) სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერი და თარიღი;
 - გ) აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე გაცემული ლიცენზიის ნომერი, გაცემის თარიღი და მოქმედების ვადა;

დ) აუდიტში მონაწილე ყველა აუდიტორისა და სხვა საქციალისტიკის ჩამონათვალში და სპეციალობა, მათი გეარები, ინიციალები, არსებობის შემთხვევაში მათი საკვალიფიკაციო ატესტატების გაცემის ნომერი და თარიღი.

2. შესაძრწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის რეკვიზიტები, კერძოდ:

ა) იურიდიული პირის ოფიციალური დასახელება და იურიდიული (საფოსტო) მისამართი, ფიზიკური პირის ინდივიდუალური მეწარმის გეარი, ინიციალები და მისამართი;

ბ) სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერი და თარიღი;

გ) იურიდიული პირის ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებელი თანამდებობრივი პირები (გეარი, ინიციალები და თანამდებობა);

3. მითითება დროის იმ მონაკვეთზე, რომელსაც მიეკუთვნება აუდიტის მსეღეღობისას შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის დოკუმენტაცია, აუდიტორის წერიღობითი ინფორმაციის ხეღმორწერის თარიღი;

4. აუდიტორულ ორგანიზაციასა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის დადებული ხეღ-შეკრულებით(კონტრაქტით, წერიღი-ღაღდებუღებით)გათღაღისწინებული აუდიტორული შემოწმების შესრულების ძირითადი პრინციპები.

5. მონაცემები ბუღალტრული აღრიცხვის შესრულებელ მუშაკთა ჯგუფის რაოდენობრივ შემადგენლობაზე, ბუღალტერიის სტრუქტურაზე და გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის თავისებურებაზე;

6. ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი სფეროების ან მიმართულებების ჩამონათვალი, რომლებიც დაეკუღმდებარენ შემოწმებას;

7. დამატკიცებული მონაცემები, რომ აუდიტორული ორგანიზაცია ეყრდნობა მუშაობის პროცესში აუდიტორული საკქიანობის საერთაშორისო სტანდარტებს; მითითება იმაზე, თუ ბუღალტრული დოკუმენტაციის რომელი ნაწილები იყო შემოწმებული უწკვეტი მეთოღით, რომელი - არჩეითი წესით და რომელი პრინციპების საფუძველზე ხდებოღა აუდიტორული არჩეითობა;

8. საქართვეღოს კანონმდებლობით დადგენიღი ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის წესის მნიშვნეღოვანი დარღვევების აღმოჩენა, რომლებიც გაუღუნას ახდენენ ან მოახდენენ მათ უტყუარობაზე;

9. ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის, შესაბამისი ანგარიშგების შედგენისა და შიღა კონტროლის სისტემის ორგანიზაციისა და წარმოების შედგებები;

10. შენიშვნების, ნაკლოვანებების მითითებების და რეკომენდაციების ჩამონათვალი;

11. შეფასება საანგარიშო დღ/ან დასაბეგრ მაჩვენებლებს შორის განსხვავებებისა ეკონომიკური სუბიექტის მონაცემების მიხედვით და აუდიტორული ორგანიზაციის შემოწმების შედგებობით პროგნოზირებული მონაცემების;

12. რთული საორგანიზაციო სტრუქტურის მქონე მსხეიღი ეკონომიკური სუბიექტის შემოწმების შემთხვევაში - მონაცემები ეკონომიკური სუბიექტის ფიღიაღების, ქვედანყოღებებისა და შეიღობიღი საწარმოების შემოწმების შესახებ; ასეთი შემოწმების საერთო შედგების გადმოცემა და ამ კერძო შედგების გაღუნის ანალიზი მთღიანად ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტორული შემოწმების შედგებზე;

13. ადრე ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების დროს - აუდიტს დაქვემდებარებული ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წინა დოკუმენტებში (რომლებიც შეიცავდენ აუდიტორის წერიღობით ინფორმაციას) არსებული შენიშვნების შესრულების ან გამოსწორების ანალიზი და შეფასება;

14. აუდიტორული საკქიანობის სტანდარტის მოთხოვნებიდან გადახვევის შემთხვევაში (როდესაც ტარდება ისეთი აუდიტი, რომელიც არ თღაღისწინებს მისი შედგების შესახებ ოფიციაღურ აუდიტორულ დასკვნას, აგრეთვე როდესაც ხორციელდება აუდიტის თანმღევი მომსახურება) - ასეთი გადახვევის ფაქტები და მიზეზები.

აუდიტორული შემოწმების შედგების, ეკონომიკური სუბიექტის ხეღმღღენღობასთან შეთანხმებით შეიღლება მომსადღეს აუდიტორის წერიღობითი ინფორმაციის წინასწარი ვარიანტი, რომელიც შეიღლება შეიცავდეს წინადაღებებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში შესრულების შეტანის და სხვადსახის შეღომების გამოსწორებაზე. ამ დოკუმენტის საფუძველზე ეკონომიკური სუბიექტი ვაღდებუღია შეიტანოს შესწორებები სავალდებუღო აღრიცხვის მონაცემებში. ეკონომიკური სუბიექტის მიერ არსებითი დარღვევებისა და შეც-

დომების აღმოფხვრა აუცილებელია, რათა აუდიტორმა შეძლოს ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე დადებითი დასკვნის შედგენა. ეკონომიკური სუბიექტის მიერ შეტანილი შესწორებების შეფასება და ანალიზი უნდა აისახოს დოკუმენტის საბოლოო ვარიანტში. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას შეუძლია აუდიტორული ორგანიზაციის გადაუღებავნოს პასუხი აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის წინასწარ ვარიანტზე, რომელიც ასახავს აუდიტორის შენიშვნებზე მის აზრს. ასევე შეიძლება ორგანიზაცია გაუკეთდეს შეხვედრას აუდიტორთან წინასწარი ვარიანტის განსახილველად. ეს პროცედურა კიდევ ერთხელ მოწმობს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ სანდო ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებლობას. აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის საბოლოო ვარიანტის მოწადებისას აუდიტორს უფლება აქვს მხედველობაში მიიღოს დამკვეთის მხოლოდ ის შენიშვნები, რომელსაც თვითონ ჩათვლის საჭიროდ.

აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციისათვის საჭირო მონაცემების მოსაპოვებლად აუდიტორმა ფინანსური აღრიცხვის, შიდა კონტროლის მდგომარეობისა და ორგანიზაციის შემოწმების და შეფასებისას აუცილებელია, მოიყენოს გამოვლენილი არსებითი დარღვევების ფაქტები, რომელიც მის უტყუარობაზე ახდენს გავლენას. აუდიტორმა, რომელიც მოქმედი კანონმდებლობის, აღრიცხვის წესების და ანგარიშგების დარღვევების ფაქტებს გამოაქვს, უნდა მოახდინოს მისი ერთობლივი შეფასება, რომელიც შემდგომში წარმოადგენს კრიტიკიუმს იმის გადასაწყვეტად, მისცეს თუ არა საშუალება დამკვეთს, აღმოფხვრას გამოვლენილი ნაკლოვანებები და შეიტანოს აუცილებელი შესწორებები სადარიცხეო ჩანაწერებსა და ანგარიშგებაში, თუ დადგენილ წესებთან აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესაბამისობის გამო აუდიტზე უარი თქვას. ჩვეულებრივ, თუ აუდიტორი არ ეჭვობს, რომ ანგარიშგება შეგნებულად შედგენილია ფაქტობრივად, მაშინ იგი დამკვეთს გამოსწორების შესაძლებლობას აძლევს. გამოსწორების წარმოადგენს შემოწმების შედეგები, რომლებიც სახელმწიფო ორგანოების დაეალებით ტარდება.

ანგარიშების და სუბანგარიშების, კორესპონდენციების არასწორი გამოყენება, უზუსტობები და შეცდომები შეიძლება დაშვებული იქნეს ნაგარაუდები ან საანგარიშო მანერებლობის როგორც ზრდის, ისე შემცირების მხრივ და ამის გამო დამკვეთს საწარმოს შესაძლებლობა უნდა მიეცეს აღრიცხვის და ანგარიშგების მონაცემებში შესაბამისი კორექტივები შეიტანოს. რაკი აუდიტორული შემოწმება ყოველთვის ხორციელდება მეპაიეთა და აქტიონერთა შეკრებაზე, აუდიტორის შენიშვნები საბუღალტრო ანგარიშგებაში შესწორების შეტანაზე საუბრით კანონიერია მაშინაც კი, თუ ეს ანგარიშგება მიღებულია სახელმწიფო საგადასახადო ინსპექციის მიერ.

ხშირად აღრიცხვაში გადაცდომების ან შეცდომების ფაქტების დადგენისას აუდიტორი დასკვნის გაფორმებამდე აყალიბებს მათ დაწერილობით ნუსხას, რომელთაც შესაძლებელი ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას მიაწვდის. თუ ისინი თანახმა არიან აღკვეთონ აღნიშნული დარღვევები, განსაზღვრავენ დროს, რომელიც საჭიროა კორექტივების შესატანად, რომლის შემდეგაც აუდიტორის მიერ ხორციელდება ანგარიშგების შესწორებების ხელმოწერად გადაამოწმება.

აუდიტორული შემოწმების შედეგები და მასალები რაც შეიძლება სრულად უნდა იქნეს გამოყენებული, კერძოდ, არა მხოლოდ აღრიცხვის ან ანგარიშგების უტყუარობაზე ოფიციალური აუდიტორული დასკვნისათვის, ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების კანონიერებისათვის, არამედ იმ ინფორმაციის შედგენისთვისაც, რომელშიც ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის და შესაძლებელი პერიოდში მისი შედეგების საერთო შეფასება და ფინანსური ანგარიშგების ანალიზი, საბუღალტრო აღრიცხვის და შიდა კონტროლის დასახეწვი რეკომენდაციები იქნება მოცემული, დასაბუთდება წინდადებები დარღვევების თავიდან ასაცილებლად, ეკონომიკური სუბიექტის რესურსების უკეთ გამოსაყენებლად.

ანალიტიკურ ცნობაში საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა ფასდება მოკლევადიანი და გრძელვადიანი პერსპექტივების პოზიციიდან. პირველ შემთხვევაში საუბარია საწარმოს გადახდის უნარიანობაზე, ანუ მის შესაძლებლობებზე, რათა დროულად და სრული მოცულობით ჩატარდეს ანგარიშსწორება პერსონალთან შრომის ასანაზღაურებლად, მომწოდებლებთან, მიღებულ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებსა და გაწეულ მომსახურებაზე, ბანკების კრედიტებზე და სხვა მოკლევადიან ვალდებულებებზე. გადახდისუნარიანობას აფასებენ ბალანსის მონაცემებით, შემოწმების ბოლო თარიღის ოპერატიული და სა-

ბულალტრო აღრიცხვის, ანუ მისი დასრულების დღისათვის. პირველ რიგში, ყურადღება უნდა მიექცეს საღაროში წაღდი ფულის არსებობას, ადვილად რეალიზებად აქტივებს.

საწარმოს გადახდისუნარიანობის ხარისხის განსასაზღვრავად ბალანსის აქტივის ნაწილები შეჯერდება და გარკვეულ ვადაში რეალიზდება პასივის შესაბამის განყოფილებებთან, რომლებიც ამ დროისათვის უნდა იქნეს გადახდილი. თუ საწარმოს გააჩნია აქტივები რეალიზაციის უფრო გვიან ვადაზე, მოკლევადიანი ვალდებულებების გადახდისათვის აუცილებელია მათი რეალიზაციის დაჩქარება ან გვერდითი სახსრების მოხიდევა.

საწარმოს ფინანსური მდგომარეობა ფასდება ფინანსური მდგომარეობის განმსაზღვრელი მაჩვენებლების მიხედვით. ეს შეიძლება იყოს საწარმოს სახსრების საერთო თანხაში დამფუძნებლებისა და მფლობელების წილის ამსახველი კერძო კაპიტალის კონცენტრაციის მაჩვენებელი, ფინანსური დამოკიდებულების კოეფიციენტი, კონცენტრაციის მაჩვენებლების უკუ სიდიდე, მიზიდული გრძელვადიანი დაბანდებაების სტრუქტურის, კერძო და მიზიდული სახსრების შესაბამისობის მაჩვენებლები.

საწარმოს საბუღალტრო აღრიცხვის ორგანიზების შემოწმებისას დგინდება: სისწორე საბუღალტრო აღრიცხვის ორგანიზებასა და წარმოებაში ნორმატიული აქტივებისა და გეგმის გამოყენების სისწორე; სააღრიცხვო რეგისტრებისა და პირველადი დოკუმენტების შესვლის სისწორე და დროულობა; სინთესური აღრიცხვის მონაცემების ანალიტიკური აღრიცხვის შემაჯამებელ მაჩვენებლებთან შესაბამისობა; ინვენტარიზაციის წატარების ორგანიზაცია, სისრულე და დროულობა; მისი შედეგების ასახვა აღრიცხვაში.

აღრიცხვის ხარისხის შემოწმებისას ყურადღება უნდა მიექცეს საწარმოს ყველა განყოფილების საბუღალტრო აღრიცხვის მთელ სისტემას, პირველადი დოკუმენტებსა და სააღრიცხვო რეგისტრებში აუცილებელი რეკვიზიტების არსებობას, ანგარიშების სისწორეს, საკუთრების სხვადასხვა ფორმების მაჩვენებლების შესაბამისობას.

დიდი მნიშვნელობა ენიჭება ბულალტრული და სტატისტიკური ანგარიშების სხვადასხვა ფორმით მოყვანილი მაჩვენებლების ურთიერთ შეკავშირების შემოწმებას. პროდუქციის წარმოებისა და რეალიზაციის ფაქტობრივი მონაცემების ურთიერთ კავშირი მოწმდება წარმოებული თეთრიღირებულების მიხედვით შედგენილი პროდუქციის ბალანსისა და რეალიზაციის მოქმედი ფასების მეშვეობით. შემოწმების (პერიოდის) წლის დასაწყისისთვის არარეალიზებული ნაწარმის ნარჩენებისა და ამ (პერიოდში) წლის განმავლობაში პროდუქციის გამოსვების შემაჯამებელი თანხა უნდა უტოლდებოდეს წლის ბოლოს პროდუქციის და მისი ნარჩენების რეალიზაციის წლიური ბრუნვის თანხას, ინვენტარიზაციის შედეგების და ფასების ცვლის გათვალისწინებით.

აღრიცხვის ცალკეული მაჩვენებლების უტყუარობა შეუძლება განისაზღვროს შემხვედრი შემოწმების ორგანიზაციის გზით. განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა საწარმოს შიგნით აღრიცხვის ორგანიზაციისა და მეთოდოლოგიის შესწავლას.

რთულ სიტუაციას იწვევს აუდიტის პროცესში აშკარა ბოროტმოქმედების აღმოჩენა ფინანსური მუშაკების და მმართველების (საწარმოს მენეჯერების) მხრიდან. ერთი მხრივ, აუდიტის მთავარი დანიშნულებაა დაამტკიცოს ან არ დაამტკიცოს ფინანსური ანგარიშგება, მეორე მხრივ, თაღლითობას, საერთოდ, თან სდევს სააღრიცხვო მონაცემების დამახინჯება, მიტაცებული სახსრების მიკუთვნება საწარმოს დანახარჯებზე ან დაფინანსების სხვა წყაროებზე.

აუდიტორული შემოწმების საერთაშორისო სტანდარტების და ნორმების თანახმად, თაღლითობის გამოვლენა აუდიტის პირველხარისხოვან ამოცანას არ წარმოადგენს, მაგრამ მას ფინანსური ანგარიშგების დამახინჯებამდე მიეყვება, რომელსაც არ შეუძლია სწორად და ობიექტურად ასახოს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობა. მსგავს შემთხვევაში აუდიტორი ვალდებულია მკაცრად დაიცვას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის 240 - „თაღლითობა და შეცდომა“ მოთხოვნები.

საბუღალტრო აღრიცხვის მდგომარეობის შემოწმებისას აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გააანალიზოს, მისაღებია თუ არა საწარმოსთვის მის მიერ არჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის ეარიანტი და გამოიყენება თუ არა ის ყოველთვის.

აუდიტორული შემოწმების პრაქტიკა მოწმობს, რომ საბუღალტრო აღრიცხვაში ყველაზე სერიოზული ნაკლოვანებები დაკავშირებულია პირველადი დოკუმენტების გაფორმებასა და დამუშავებასთან. ტიპური ნაკლოვანებებია დოკუმენტების აუცილებელი რეკვიზიტების შეუესებლობა, თარიღის, ბეჭდის (შტამპის), ნუმერაციის ან აღნიშვნის არარსებობა,

დაუდევრობა და ა. შ. ამის გამო დოკუმენტს იურიდიული ძალა ეკარგება და მისი ხელმოწერა ან ბოროტად გამოყენების შესაძლებლობა იქნება.

განსაკუთრებით ბევრი ნაკლი შევლანდება ხელფასის, წარმოებისა და შემოსავლების დანახარჯების აღრიცხვაში. ბევრ საწარმოში ფულად-საანგარიშო უწყისები თვეობით, კვარტლის განმავლობაშიც არ ჯგუფდება, ხოლო მათში ნაჩვენები დარიცხული ხელფასებისა და დაკავებების ჯამი არ არის აღრიცხული პირად ანგარიშებში, პერსონალის ხელფასის აღრიცხვის ბარათებში, რაც ართულებს გადასახადების სწორ გამოთვლას, ცნობების გაცემას და ა.შ. სოფკერ ხელფასი ხელწერილით, ან სალაროს ორდერებით უაიციკმა, ამასთან, არის შემთხვევები, როცა საწარმოები არ ადგენენ ფულად-საანგარიშო უწყისებს, რაც ართულებს ხელფასის გადახდისა და დაკავების სისწორის შემოწმებას.

დანახარჯების აღრიცხვაში ყველაზე გავრცელებული დარღვევაა პროდუქციის თეთლირებულებაში შესული წარმოების და პროდუქციის (სამუშაოების, მომსახურების) რეალისაციაზე დანახარჯების შედგენისა და შემოსავალზე გადასახადის დაურიცხობა და მისგან გამომდინარე, გათვალისწინებული ფინანსური შედეგების ფორმების წესის შეუსრულებლობა. დარღვევები ძირითადად ეხება თეთლირებულებას, დანახარჯების შედგენილობასა და სიდიდეს, ყოველთვის არ არის დაცული პრინციპი, რომლის მიხედვითაც საწარმოს ყველა ხარჯი უნდა ჩაერთოს პროდუქციის თეთლირებულებაში იმ საანგარიშო პერიოდში, რომელსაც მიეკუთვნებიან მიუხედავად იმისა, წინასწარ მოხდა გადახდა, თუ შემდეგ.

აუდიტის წარმოებისას აუცილებელია ხარჯთაღრიცხვის სისწორის შემოწმება და ასეთი დანახარჯების დაფარვის ვადის დაცვა.

საკმაოდ გავრცელებულია შემთხვევები, როცა საწარმოებს შემოაქვთ ანგარიშები და სუბანგარიშები, რომლებიც საბუღალტრო აღრიცხვის ანგარიშგების გეგმით არ არის გათვალისწინებული, ან უარს ამბობენ კანონით დადგენილი საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებაზე. ასეთ საწარმოებში, როგორც წესი, ადგილი აქვს მიმდინარე აღრიცხვასა და ანგარიშგებას შორის განსხვავებებს, შეცდომებს.

აღრიცხვისა და ანგარიშგების უტყუარობის შემოწმების შედეგების მიხედვით საწარმოებმა უნდა შეიტანონ შესწორებები იმ პერიოდის საანგარიშო მარეგულირებაში, როცა მოხდა ეს დარღვევები. იმავდროულად, კორექტირდება მხარდი ჯამური მაჩვენებლები წლის დასაწყისიდან, თუ გასული წლის წლიური ანგარიშგების მონაცემების შესწორებები წარმოებს მკაიეთა, აქციონერთა და ზემდგომი ორგანიზაციის კრების მიერ დამტკიცებაზე. მაშინ კორექტივები შეაქვთ ამა წლის დეკემბრის მონაცემებში და ისინი აისახება შემოწმების (პერიოდის) წლის ბალანსსა და ანგარიშგებაში.

აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია მკაცრად კონფიდენციალური დოკუმენტია. ამის გამო, მისი გადაცემა მხოლოდ ეკონომიკური სუბიექტის რწმუნებულ გარკვეულ პირებს შეიძლება, ეს პირები არიან:

- პირი, რომელმაც ხელი მოაწერა აუდიტის ჩატარების ხელშეკრულებას (როგორც წესი, ეკონომიკური სუბიექტის პირველი პირი);
- პირი, რომელიც პირდაპირ მითითებულია ხელშეკრულებაში, როგორც აუდიტორული მომსახურებისას აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის მიძღები (ეს შეიძლება იყოს ეკონომიკური სუბიექტის ნებისმიერი თანამშრომელი - მთავარი ბუღალტერი, ფინანსური მენეჯერი, ანუ ვისაც სათელიან საჭიროდ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელები).

აუდიტორულ ორგანიზაციას (აუდიტორს) შეუძლია მოამზადოს აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის თავისი ეგზემპლარის ასლები შემდგომი აუდიტორული შემოწმებების ჩატარებასთან დაკავშირებული მიზნებისათვის. ამასთან, მოთხოვნა ინფორმაციის კონფიდენციალურობის შესახებ ძალაში რჩება.

აუდიტორის (აუდიტორული ორგანიზაციის) შეცვლის შემთხვევაში, შესაძლებელია სუბიექტის ხელმძღვანელობა ვალდებულია წარუდგინოს ახალ აუდიტორულ ორგანიზაციას წერილობითი ინფორმაციის ასლები, რომელიც შედგენილია არა უმცირესი სამი ფინანსური წლის აუდიტორული შემოწმებების შედეგების მიხედვით წინა აუდიტორული ორგანიზაციის (აუდიტორის) მიერ. ახალი აუდიტორული ორგანიზაცია ვალდებულია დაიცვას ინფორმაციის კონფიდენციალურობა, რომელსაც შეიცავს წინა აუდიტორული ორგანიზაციის (აუდიტორის) მიერ შედგენილი დოკუმენტები.

ზემოთ მოყვანილი აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის (ანგარიში) შინაარსის, ფორმის და შედგენის წესის მომზადებისას გამოყენებულია სხვადასხვა ქვეყნებში მოქმედი მსგავსი ინფორმაციის მოსამზადებელი არსებული ნორმატიული აქტები, რის გამოც იგი სარეკომენდაციო ხასიათისაა და წარმოადგენს ამ მოთხოვნების უნიფიკაციას, რომელიც ასეთი ინფორმაციის მომზადებისას სასურველია გაითვალისწინონ როგორც ინდივიდუალური სტატუსით დამოუკიდებლად მომუშავე აუდიტორებმა, ისე აუდიტორმა ფირმებმა.

ქვემოთ წარმოდგენილია აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის რეკომენდებული ფორმა.

აუდიტორის /ფირმის/ წერილობითი ინფორმაციის ნიმუში ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი ჩატარებული აუდიტის შედეგების მიხედვით

პატივცემულო _____

შესაბამისად /მითითება ხელშეკრულებაზე, კონტრაქტზე, გარიგების წერილზე ან სხვა ანალოგიურ დოკუმენტზე/ ჩვენს მიერ თქვენ ორგანიზაციაში ჩატარდა აუდიტი /პერიოდ/, რომელიც ჩაატარა /აუდიტის განხორციელებელი ორგანიზაცია, პირი, სადაც მოცემული უნდა იქნეს წინამდებარე რეკომენდაციის რირველ პუნქტით გასაზღვრული მონაცემები/

შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის რეკვიზიტები /წინამდებარე რეკომენდაციის მეორე პუნქტით განსაზღვრული მონაცემები/.

ზოგადი ინფორმაცია

წერილობითი ინფორმაციის მიზანია მიაწოდოს ხელმძღვანელობას /მითითებულია ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება/ ინფორმაცია იმ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებზე და შეცდომებზე, რომლებიც გამოვლენილია სააღრიცხვო ჩანაწერებში, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და შიდა კონტროლის სისტემაში და შეუძლიათ მიიყვანონ მნიშვნელოვან უზუსტობამდე ბუღალტრული ანგარიშგება, ასევე მოცემულია რეკომენდაციები ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის სრულყოფისათვის.

ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების შემოწმებას დაქვემდებარა /ჩამოთვლილია ძირითადი ობიექტები, რომელიც შემოწმების პროგრამით არის განსაზღვრული/.

აუდიტური შემოწმების მეთოდია /პირველადი დოკუმენტების არჩევითობის საფუძველი და სხვა, კანონმდებლობის დაცვა ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების განხორციელებისას, რომელი სტანდარტების მიხედვით იქნა ჩატარებული აუდიტი/.

აუდიტორული შემოწმების შედეგები

შემოწმების დაგეგმვისა და შემოწმების ჩასატარებლად ჩვენს მიერ განხილულ იქნა შიდა კონტროლის მდგომარეობა, რის შედეგადაც გამოვლინდა: _____ (ჩამოთვლილია გამოვლენილი შიდა კონტროლის არსებითი ნაკლოვანებები), ან კიდევ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილი ფაქტები ანალოგიური შენიშვნები და დარღვევები, რომლებიც ადრე მითითებული იყო აუდიტორულ დასკვნებში.

შემოწმებისას, აგრეთვე ჩვენს მიერ გამოვლენილ იქნა მთელი რიგი დარღვევები ბუღალტრული ანგარიშის შედგენის დადგენილი წესისა და ფინანსურ-სამეურნეო ოპერაციების (ჩამოთვლილია არსებითი ნაკლოვანებები).

დარღვევები და ცალკეული ობიექტების აღრიცხვის მდგომარეობის ხასიათი მოცემულია მათი სახეების მიხედვით და დაჯგუფებულია წარმოდგენილი ინფორმაციის დანართში.

თქვენს ყურადღება გავნიდა მიუაქვროთ საქართველოს კანონმდებლობის დარღვევასა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებაზე და ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენაზე, რომლებსაც გაეძლეა შეუძლიათ მოახდინონ მის უტყუარობაზე, ექრძოდ:

მოკლედ და არგუმენტირებულად გადმოცემულია არსებითი გამოვლენილი დარღვევები. (შენიშვნა: აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორის

შენიშვნების მიხედვით შესაძლოა ორგანიზაციის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებში შეტანილი იყო შესწორებები, აუცილებელია გაკეთდეს შეფასება შეტანილი შესწორებების და დასკვნები გაკეთებული შესწორებების გაელენის შესახებ).

შედეგები და რეკომენდაციები

მოყვანილია სოგადი შეფასება ბუღალტრული აღრიცხვის შიდა კონტროლის სისტემის მდგომარეობისა და მოცემულია რეკომენდაციები აღმოჩენილი დარღვევების აღმოსაფხვრელად

მაგ. ჩვენ ვთვლით, რომ ჩატარებული აუდიტი იძლევა საფუძველს იმისათვის, რომ გამოთქვას აზრი ბუღალტრული აღრიცხვის უტყუარობაზე _____ კერიოლისათვის _____ და გაცემთ დადებით აუდიტორული დასკვნა.

პირობითი დადებითი აუდიტორული დასკვნის, უარყოფითი დასკვნის, ან დასკვნის გამოტანის უარყოფის შემთხვევაში, უნდა იქნეს მოყვანილი იმ მიზეზების დაწერილობითი არგუმენტაცია, რამაც განაპირობა აუდიტორის მიერ ასეთი დასკვნის მოწოდება. ამასთან ერთად, შესაძლებელია მოყვანილი იქნეს ნებისმიერი სხვა დასკვნები და რეკომენდაციები, რომელსაც აუდიტორები ჩათვლიან აუცილებლად.

აუდიტორი (ხელმოწერა)

აუდიტორული ინფორმაცია მიიღო

(მიღების თარიღი, ხელმოწერა, გვარი, სახელი, თანამდებობა)

სამართალდამცავი ორგანოების დაეაღიბით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნის ფორმირება

საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პირობებში ეკონომიკური დამნაშავეობის ხელშეწყობი მიზეზების შესწავლას დიდი ყურადღება ექცევა, ვინაიდან ეკონომიკური დანაშაულის სფეროში მიმდინარეობს სერიოზული ცვლილებები თითო დანაშაულის სტრუქტურაში, რომელიც განირობებულია დამნაშავეობის ახალი სახეობების წარმოქმნით საბანკო სისტემაში, პრივატიზაციის, ფინანსების, იმპორტისა და ექსპორტის, დაბეგვრის სფეროში. ახლა, როგორც არასდროს, საჭიროა ამ დანაშაულებრივ ქმედებათა ხელშეწყობი პირობების და მიზეზების გამოსაჯელენად მაღალკვალიფიციური სპეციალისტების მოზიდვა-მომზადება, რადგან როგორც პრაქტიკა ცხადყოფს, ეკონომიკური დამნაშავეობის ხელშეწყობი გარემოებები უფრო ფართოდ ვლინდება და იკლავს იმ დროს, როდესაც სამართალდამცავი ორგანოებთან ურთიერთკავშირში კვალიფიციური აუდიტორები ატარებენ აუდიტორულ შემოწმებას და როგორც საგამომძიებლო და აუდიტორული პრაქტიკა გვიჩვენებს, საბუღალტრო აუდიტის (აუდიტის) მასალები ხშირად გამოიყენება მომკვლევო ორგანოების მიერ იმ დოკუმენტაციის მოსამზადებლად, რომელიც შემდგომში ხელს შეუწყობს თანამდებობრივი ან სამეურნეო დანაშაულის პროფილაქტიკას.¹

ხშირად, როგორც სამართალდამცავი ორგანოები, ისე აუდიტორები, საბუღალტრო აუდიტის დასკვნას და სასამართლო საბუღალტრო ექსპერტის დასკვნებს ვერ ასხეავენებენ, რაც ყოველად დაუშვებელია და წარმოადგენს პროცესუალური ნორმების უხეშ დარღვევას. ძირეული განსხვავება აუდიტორულ შემოწმებასა (აუდიტი) და ექსპერტიზას შორის მდგომარეობს იმაში, რომ დოკუმენტური აუდიტი წარმოადგენს საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებას, სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზა კი მტკიცებათა თავმოყ-

¹ საქართველოს 1995 წ. 7 თებერვლის №623 - 11-ს კანონში „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ 1997 წ. 27 ივნისის №810-11-ს კანონით შეტანილ იქნა ცვლილებები და დამატებები, რომლის შესაძენ მუხლით განისაზღვრა: „სამართალდამცავი ორგანოებს უფლება აქვთ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მოიწვიონ აუდიტორი (აუდიტორი ფირმა) სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული შემოწმებისათვის. აუდიტორის შრომა ანაზღაურდება დამკვეთის ხარჯზე.“

რის მეთოდს. გარდა ამისა, არსებობს კიდევ სხვა განსხვავებებიც ძიების ორგანოების და-
ეალებით ჩატარებულ საწარმოს (ორგანიზაციის) საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის
აუდიტორულ შემოწმებასა და სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზას შორის:

წინასწარი ძიების დროს, ავრთვეთ, სასამართლო გამოძიების პროცესში ექსპერტ-
ბულაქტორი აქტიურად ასრულებს თავის ფუნქციებს და როგორც ამ პროცესის
მონაწილეს, უფლება აქვს ბრალდებულსა და მოწმეს დაუსვას კითხვები. რაც შეეხება
აუდიტორს, რომელმაც ჩაატარა საწარმოს (ფირმის) აუდიტორული შემოწმება თავისი კომ-
პეტენციის ფარგლებში, შეუძლია მიიღოს მონაწილეობა სასამართლო პროცესში მხოლოდ
და მხოლოდ როგორც მოწმე. იმისათვის, რომ აუდიტორმა მიიღოს ქმედითი მონაწილეობა
სასამართლო სხდომაში და განმარტოს მისი შემოწმებული მასალები, გამოძიებელი წი-
ნასწარ ახდენს მის დაკითხვას მოწმის სახით.

აუდიტორული შემოწმება ხორციელდება აუდიტორსა და საწარმოს ან აუდიტორსა და
სამართალდამცავ ორგანოებს შორის დადებული ორმხრივი ხელშეკრულების დაფუძველზე.
სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზის დანიშნვის საფუძველზე წარმოადგენს
მომკვლევის, გამოძიებლის დადგენილება ან სასამართლოს გადაწყვეტილება.

– აუდიტორს ეძლევა უფლება გამოითვლოს ყველა საბუღალტრო ოპერაცია, გაეცნოს
შესამოწმებელი საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ ყველა
დოკუმენტს. აუდიტორი თვითონ ადგენს რა რიტულობით და როგორი მეთოდით გა-
მოიყვლიოს ოპერაციები, მაშინ როდესაც ექსპერტ-ბუღალტერი იკვლევს მხოლოდ იმ მა-
სალებს, რომლებიც დართული აქვს საქმეს და წარმოადგენილია გამოძიების ან მოკვლევის
ორგანოების მიერ.

– აუდიტორს უფლება აქვს ამოიღოს მისი აზრით, მნიშვნელოვანი დოკუმენტები და
დაურთოს ისინი აუდიტორულ დასკვნას. ექსპერტ-ბუღალტერს ეკრძალება დოკუმენტების
ამოღება ისევე, როგორც საქმეში არსებული მტკიცებულებების შეგროვება.

– განსხვავებებიცაა აუდიტორისა და საბუღალტრო ექსპერტის მასალების გაფორმე-
ბაშიც. კერძოდ, თუ სარევიზო აქტს აუდიტორის გარდა ხელს აწერენ შემოწმებული ორ-
განიზაციის (ფირმის) სათანადო უფლებამოსილი პირები (ხელმძღვანელი და მთავარი ბუ-
ღალტერი), ექსპერტ-ბუღალტერი მარტო თვითონ აწერს ხელს იმ დასკვნას, რომელიც
წარმოადგენს საქმის მტკიცებულებას კონკრეტულ საქმეზე.

არსებობს კიდევ სხვა განსხვავებანი აუდიტორულ შემოწმებასა და სასამართლო სა-
ბუღალტრო ექსპერტიზის მიერ შედგენილ დასკვნებსა და მისი ჩატარების მეთოდებს შო-
რის. იმ მოთხოვნებიდან გამომდინარე, რაც უემოთ იყო აღნიშნული, შეიძლება და-
ვასკენათ, რომ აუდიტორის დასკვნა წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად დოკუმენტს, რო-
მელიც შეიძლება შეიცადდეს მნიშვნელოვან მონაცემებს ეკონომიკის სფეროში დანაშაუ-
ლის გამოსაყვლენად საბუღალტრო დოკუმენტებისა და მათი შეფასების გამოყენებით.

ამასთან დაკავშირებით, აუდიტორული დასკვნის სრულყოფილად შედგენისათვის გან-
საკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორული მასალების გაფორმებას და გან-
ზოგადებას, გამოვლენილი ფაქტების ანალიზსა და შეფასებას. უფრო მეტიც, საგამოძიებო
ორგანოების დაეალებით ჩატარებული აუდიტორული შემოწმება ჩვეულებრივი აუდიტისა-
გან მკვეთრად განსხვავდება, რადგან იმ საკითხებს, რომლებიც გასარკვევია, აუდიტორი
ხშირ შემთხვევაში უთავსებს საგამოძიებო ქმედებებს.

სანამ აუდიტორულ დასკვნას და მის გაფორმებას განვიხილავთ, გაეცნოთ ამ შემოწ-
მების თავისებურებებს.

პირველი: აუდიტი ტარდება მოკვლევითი ორგანოს (სასამართლო, პროკურატურა, სა-
გამოძიებლო ორგანოები) სანქციის არსებობის შემთხვევაში. ასეთი შემოწმება შეიძლება
ჩატარდეს აუდიტისა და საბუღალტრო კონსულტაციის სახით, ანუ აუდიტი ტარდება
სისხლის სამართლის საქმის აღძვრისა და მასთან დაკავშირებული აუდიტის დანიშნვის
შესახებ დადგენილებების საფუძველზე. სასამართლო-საგამოძიებო პრაქტიკაში მიღებულია
საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტური აუდიტის ჩატარება. აუდიტის დანიშნვის
შესახებ დადგენილებაში ხშირ შემთხვევაში მითითებულია ძიებისათვის საჭირო საკითხე-
ბის ჩამონათვალი, რომლებიც აუდიტორის მიერ შეინიშნავენ. ამასთან ერთად, აუდიტორს
უნდა ახსოვდეს, რომ გარდა ძიების მიერ ჩამოთვლილი საკითხებისა, მან აუდიტის დროს
უნდა შეამოწმოს ის საკითხებიც, რომლებიც საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის აუდიტის
ჩატარებისას არის განსაზღვრული; ამასთან ერთად, გაითვალისწინოს, რომ აუდიტის

პროცესში გამოსაკელები საკითხების სფერო შეიძლება გაფართოებულ იქნას, რაც აუღრტის დაშინშნაე ორგანოსთან უნდა შეთანხმდეს.

შეორჯ: აუდიტორმა გამოძიებლის შეშეუობით უნდა გაატაროს ღონისძიებები შესამოწმებელი ორგანიზაციის საბუღალტრო და სხვა დოკუმენტების დაცვის უსრუნველსაყოფად. ამისათვის, მოთხოვნილ უნდა იქნას შესამოწმებელი ორგანიზაციიდან (ცალკე ფართობი და დოკუმენტების შესანახი ცალკე სეიფი. ოთახებიც და სეიფიც ყოველი სამუშაო დღის შერდგე უნდა დაილუქოს. ცალკეულ შემთხვევაში აუდიტი შეიძლება ჩატარებულ იქნას სასამართლოს ან საგამომიებო ორგანოს შენობაში.

მესამე: აუდიტის ძირითადი ან შეუღღღური აქტები აუდიტორის გარდა ხელმოწერილ უნდა იქნას ორგანიზაციის ხელმძღვანელის, მთავარი (უფროსი) ბუღალტრის მიერ და ცალკე შემთხვევაში იმ პირთა მიერ, ვისაც ეს შემოწმება შეეხება. იმ შემთხვევაში, თუ ამ პირების მიერ აუდიტის აქტში შეტანილ ჩანაწერებზე ეკნებათ საწინააღმდეგო მოსაზრებანი, უნდა წარმოადგინონ წერილობითი ახსნა-განმარტება. ხოლო აუდიტორი ვალდებულია განიხილოს საწინააღმდეგო მოსაზრებანი და მისზე შეადგინოს ცალკე დასკვნა (აქტი, რომელიც უნდა დაერთოს ძირითად აქტს). დასკვნაში განიხილულ უნდა იქნას ყველა ცალკეული შემთხვევა წამოყენებულ პრეტენზიაზე და მისი საწინააღმდეგო მოსაზრებები დადასტურდეს სათანადო დოკუმენტაციით.

მეოთხე: იმ შემთხვევაში, როდესაც დადგება საკითხი საქმეში არსებული საბუღალტრო დოკუმენტების ამოღებისა და მათი სარევიზიო მასალებზე დართვისა, ეს პროცედურა ხორციელდება მოკლევითი ორგანოს დადგენილების საფუძველზე. ამ საბუთებზე შედგენილ უნდა იქნას ამოღებული დოკუმენტების ჩაბრუნებული და მის ნაცეღად საქმეში ჩაიკრება ამ დოკუმენტების ქსეროქსზე გადაღებული ასლები. ამოღებული დოკუმენტების ჩაბრუნებისა სია დგება ორ გეზემალარად, რომელსაც ხელს აწერს დოკუმენტების ამომღები პირი, აუდიტორი და შესამოწმებელი ორგანიზაციის ხელმძღვანელი.

აუდიტორული დასკვნის შედგენისას დიდი პასუხისმგებლობა ეკისრება აუდიტორს, რადგან იგი აქტს ადგენს დამოუკიდებლად, საქართველოში მოქმედი ნორმატიული აქტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, აგრეთვე, მოკლევითი ორგანოს, პროკურორის, გამომძიებლის და სასამართლოს დაეღლები კონკრეტული პირობების შინაარსის შესაბამისად. აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ მის მიერ შედგენილი აქტი ხშირად გამოიყენება თანამდებობრივ და სამეურნეო დანაშაულობათა სფეროში პროფილაქტიკური ღონისძიებების შემუშავებისა და გატარებისათვის, ამიტომ ის ყოველთვის უნდა ეცადოს შექლოს იმ გარემოებების დადგენა, რომლებიც ხელს უწყობდნენ ან უწყობენ სამართალდარღვევების ჩადენას და მის საფუძველზე შეიმუშაოს მათი აღკვეთისა და თავიდან აცილების კონკრეტული წინადადებები. ამავე დროს, არ უნდა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ იმ კრიზინოგენური ფაქტების დადგენით, რომლებიც კონკრეტულად სარევიზიო ობიექტში გამოვლენილი და პირდაპირ მიზნობრივ კავშირშია სისხლის სამართლის საქმეზე აღმარდ გადამოსაკეღვე საქმესთან. აუცილებელია დადგინდეს ყველა ის გარემოება, რომლებმაც ხელი შეუწვეეს ან შეიძლება შეუწვიონ ანალოგიური თუ სხვა სახის დანაშაულის ჩადენას. პროფილაქტიკური სამუშაო შეიძლება მიმართული იყოს არა მარტო იმ პირობების დადგენასზე, რომლებიც მოცემულ მომენტში გაგვანია, არამედ სხვა ნაკლოვანებების ლიკუდაციისათვის, რომლებიც შემდგომ დამნაშავეთა მიერ შეიძლება იქნას გამოყენებული. ჩვენი ეს მოსაზრება ნაკარნახევია პრაქტიკული გამოცდილებით, ენაიდან, როგორც პრაქტიკა ცხადყოფს, ეკონომიკური დამნაშავეების ხელშემწყობი გარემოებები უფრო ფართოდ ელინდებოდა იტელეური სურლყოფილად ჩატარებული საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების დროს. ამ შემთხვევაში აუდიტის უმთავრეს თავისებურებას წარმოადგენს მასში პროგნოზირების ელემენტის არსებობა. წარსულში ჩადენილი გარკვეული სახის დანაშაულებებზე დატროული მონაცემების ანალიზიდან გამომდინარე, შეიძლება განმჭვრიტოთ და მაშასადამე, თავიდან ავიცილოთ სამართალდარღვევების შემდგომი განვითარება სამეურნეო საქმიანობის სხვადასხვა სფეროში. სწორედ ეს პროგნოზირება იძლევა საშუალებას დაისახოს კმედიით საშუალებები დამნაშავეობასთან ბრძოლის საქმეში. აუდიტორულ პრაქტიკაში ხშირია შემთხვევები, როდესაც გარკვეული სახის დანაშაულის ჩადენის პროგნოზირების საფუძველზე, აუდიტორის მიერ შემოთავაზებული ზოგიერთი საორგანიზაციო ღონისძიებების გატარებამ აღკვეთა დანაშაულისათვის ხელშემწყობი პირობები. ამ და სხვა ობიექტური მიზეზებით აიხსნება ის სიმენლეები, რომლე-

ბიჯ წარმოიქმნება აუდიტის შედეგების გაფორმებისას, მისი ფორმისა და შინაარსის განსაზღვრისას. ამიტომ შემთხვევითი არ არის ისიც, რომ დოკუმენტებში ხშირად საკმაო სახის ნაკლოვანებები შეინიშნება, პირველ რიგში, ეს შეეხება აქტის შედგენას; როდესაც აქტის შედგენისას არ არის დაცული თანმიმდევრობა, ადგილი აქვს მრავალსიტყვიანობას, პირადული დასკვნების, ვარაუდების, მოსაზრებების შეტანას, ამასთანავე, ცალკე პირთა მოქმედებების შეფასებისას ნაჩხარია ისეთი ტერმინები, რომლებიც არღვევენ უდანაშაულობის პრეზუმფციის პრინციპს და აძლევენ მათ მოქმედებას შესაბამის კვალიფიკაციას, მაგ.: „სამსახუროებრივი მდგომარეობის ბოროტად გამოყენება“, „დატაცება“, „გაფლანგვა“, „გულგრილობა“, „ბოროტმოქმედება“ და ა. შ. ნაცვლად აქტში ფაქტის კონსტატაციისა, როგორცაა „დანაკლისი“, „ნამეტი“, „მატერიალური ზარალი“ (ოდენობის აღნიშვნით), „დარღვეული კანონი“ (დებულება, ინსტრუქცია, ბრძანება).

ამასთან ერთად, ხშირად აქცენტი გაკეთებულია ისეთ მონაცემებზე, რომელთაც არც ბოთი მნიშვნელობა არ ენიჭება აუდიტის შედეგების შეფასებაში. ამავდროულად, უგულვებელყოფილია ის მონაცემები, რომლებიც აუცილებელია შემოწმების შედეგების დასასაბუთებლად.

აუდიტორული დასკვნა უნაკლოდ უნდა იყოს შედგენილი როგორც ფორმით, ისე შინაარსობრივად, რადგან აქტი წარმოადგენს მნიშვნელოვან დოკუმენტს, რის გამოც მისი შედგენის დროს დაცული უნდა იქნას საბუთების გაფორმების ყველა არსებული წესი. აუდიტორებს უნდა ახსოვდეთ, რომ აუდიტორული საქმიანობა რთული და ხანგრძლივი პროცესია. მისი ჩატარების დროს აუცილებელია ყოველი გამოვლენილი დარღვევის დაუყოვნებლივ დაფიქსირება. უნდა გვახსოვდეს, რომ ფაქტი დადგენილად ითვლება მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც იგი ყოველმხრივ იქნება შემოწმებული და სათანადო საბუთებით დამტკიცებული. ფაქტის შემოწმების შემდეგ აუდიტორი მას იმავე დღესვე აფიქსირებს სათანადო უწყისში, ეს კი აუდიტორული საქმიანობის დამთავრების აუცილებელი პირობაა. აუდიტორული შემოწმებით გამოვლენილი ყოველგვარი დარღვევა და ბოროტმოქმედების ფაქტი უნდა გაშუქდეს ობიექტურად, კონკრეტულად. ქვემოთ მოყვანილ თითოეულ კითხვასე საჭიროა ზუსტი, ნათელი და დოკუმენტურად დასაბუთებული პასუხის გაცემა:

- რა არის დარღვეული? – თეთი დარღვევის არსი და შინაარსი;
- ეინ დაარღვია? – კონკრეტულად დამნაშავე;
- როდის არის დარღვეული? – დარღვევის პერიოდი ან თარიღი;
- როგორაა დარღვეული? – დადგენილი წესების ან კანონების გადახრა, ხერხი, გზები;
- რით არის გამოწვეული? – მიზეზი, პირობები, მიზანი;
- დარღვევის შედეგი? – მიყენებული ზარალის ოდენობა.

ფაქტების კონსტატაცია უნდა იყოს მარტივი და გასაგები, მოყვანილი უნდა იყოს შეკვეცილად, ზუსტად და ობიექტურად კონკრეტული საბუღალტრო დოკუმენტის მითითებითა და აღრიცხვის რეესტრში შეყვებით. ეს მოთხოვნები ვრცელდება სამართალდამცავი ორგანოების მიერ დასმულ საკითხებზე აქტის შედგენისას. თუმცა ამ შემთხვევაში გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორულ დასკვნაში პასუხი უნდა გაიცეს იმ თანმიმდევრობით, როგორი თანმიმდევრობითაც დასმულია შეკითხვები.

აუდიტორული დასკვნა უნდა შედგებოდეს სამი ერთმანეთზე დამოკიდებული ნაწილი-საგან: შესავალი, ძირითადი და შედეგობრივი.

შესავალში მითითებულია:

- აუდიტის დანიშნვის საფუძველი (პროკურორის, გამომძიებლის, სასამართლოს დადგენილება);
- აუდიტორის გვარი და სახელი, იმ ორგანიზაციის დასახელება, რომელმაც გასცა ლიცენზია სააუდიტორო მოღვაწეობის განსახორციელებლად. გაცემის რიცხვი, ლიცენზიის მოქმედების ვადა, სერთიფიკატის მოწმობის ნომერი;
- იმ მდგომარეობის მოკლე განმარტება, რომელმაც გამოიწვია აუდიტორული შემოწმება, მატერიალურად პასუხისმგებელ პირთა განმარტებანი;
- აუდიტორის გადასაჭრელი საკითხები, რომლებიც მოყვანილია სიტყვა-სიტყვით სამართალდამცავი ორგანოების დადგენილებიდან;
- ძირითადი სარევიზო დოკუმენტების ჩამონათვალი;
- აუდიტის ჩატარების ვადის ხანგრძლივობა;

• შესამოწმებელი ობიექტის მატერიალურ-ფინანსურ ქმედებასე პასუხისმგებელ პირთა სია მათი მუშაობის პერიოდის მითითებით;

• აღგილი და დრო აუდიტისა (დასაწყისი და დასასრული), იმ პირთა სია, რომლებიც ესწრებოდნენ აუდიტის ჩატარებას.

აქტის ძირითად ნაწილში ასახულია დოკუმენტების შემოწმების პროცესი, მისი შედეგები. ყოველ საკითხს, რომელიც შემოწმებულა აუდიტორის მიერ, უნდა შეესიტყვიებოდეს აქტის ძირითადი ნაწილის გარკვეული თავი. დასმული საკითხების გადაწყვეტის თანმიმდევრობას და დოკუმენტების შემოწმების რიგითობას განასხვავებს აუდიტორი. იგი მიუთითებს თუ რომელი საბუღალტრო დოკუმენტი არის შემოწმებული, როგორ არის გაფორმებული და რა დადგინდა ამ დოკუმენტით, რომლის საფუძველზეც ფორმულირებულია შედეგი.

აქტის ძირითად ნაწილში აუცილებელია თანმიმდევრობით აისახოს:

• საბუღალტრო აღრიცხვის არსებული მონაცემები (განმეორებითი აუდიტის დროს მოყვანილი უნდა იქნას წინა აუდიტორული შემოწმების მონაცემები);

• მოცემული საკითხის გადასაწყვეტად გამოყენებული მეთოდები;

• ფაქტიური მონაცემები, რომლებიც დაადგინა აუდიტორმა საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემებით და მათი შესაბამისობაში მოყვანა ნორმატიულ აქტებთან. ამასთანავე, მითითებულ უნდა იქნას ნორმატიული აქტის სრული დასახელება, სადა, როდის და ეის მიერ იქნა მიღებული. აუცილებლობის შემთხვევაში კი მისგან ამონაწერები;

• ამავე თავში აუცილებელია სხვა დარგობრივ სპეციალისტთა აუცილებელი დასკვნების მითითება, რომელიც აუდიტორმა გამოიყენა დასკვნისათვის, აგრეთვე, მატერიალურად პასუხისმგებელ და თანამდებობის პირთა განმარტებები.

აუდიტორული დასკვნის დანართში მოყვანილია ცხრილები, მიჩნობილობები და სხვა საბუთები, რომლებიც შედგენილია და ხელმოწერილია აუდიტორის მიერ. ყოველ დანართს ენიჭება დადგენილი რიგითი ნომერი.

აუდიტორული დასკვნა უნდა შედგეს სამ ეტაპად: რომელიც მტკიცდება აუდიტორის, ხელმძღვანელისა და ბუღალტერის ხელმოწერით. თუ აუდიტში მონაწილეობს რამდენიმე აუდიტორი, აქტს ყველა აწერს ხელს. აზრის გაყოფის შემთხვევაში, თითოეული მათგანი შეადგენს საკუთარ აქტს.

ამ მოთხოვნების იგნორირებას მოაკყვება აუდიტორული დასკვნის არასწორი შეფასება, აქედან გამომდინარე, გამოძიების მიერ საქმის არასწორად წარმართვა.

დარღვევის აღმოჩენის შემთხვევაში, აუდიტორი აუდიტორული დასკვნის შედგენაში იმორჩებს შემდეგს:

- ანგარიშებს, ზედნადებებს, ტვირთბრუნვას, ხელწერილებს, საშემოსავლო და საგასავლო საკასო დოკუმენტებს, საგადასახადო და საანგარიშსწორებო უწყისებს, სამარშრუტო ფურცლებს, აქტებსა და ა. შ.

- შუალედურ ფურცლებს;

- საინვენტარიზაციო აღწერას, შეჯერებითი უწყისის, საინვენტარიზაციო გადაწყვეტილებების ოქმებს;

- სპეციალისტების დასკვნებს;

- მატერიალურად პასუხისმგებელ და თანამდებობის პირთა განმარტებებს;

- აუდიტორების დასკვნას პასუხისმგებელ და თანამდებობის პირთა განმარტებების შესახებ.

განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა იმ მასალების კეთილსინდისიერებასა და სისწორეს, რომლებიც დართული აქვს საინვენტარიზაციო აქტებს (ბრძანებები, განკარგულებები ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, შეჯერებითი უწყისები, ინვენტარიზაციის შედეგები, საინვენტარიზაციო აღწერის მასალები), ასევე, შესრულებული საშუაოების საკონტროლო ზომებს, ნედლეულისა და მასალების საკონტროლო გაშვებას წარმოებაში, სალაროს შემოწმების აქტებს და სხვა.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ პირველადი დოკუმენტები, რომელშიც ასახულია უკანონო ქმედებანი, უმეტესად, აუდიტის დაწყებამდე ამოღებულია და განთავსებულია სისხლის სამართლის საქმეში (თუ ეს საქმე აღბრულია აუდიტის დაწყებამდე), ამიტომ შემოწმების პროცესში აუდიტორი უყრდნობა მათ თავის საქმიანობაში და აქტის

შედგენისას მიუთითებს მათ ადგილსამყოფელს (სისხლის სამართლის საკმის ტომს და ფურცელს).

ჩვენი აზრით, აუდიტორული დასკვნა განხილული და დამტკიცებულ უნდა იქნას იმ ორგანიზაციის (ფირმის) მიერ, რომელმაც გააფორმა ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურებაზე. თუმცა არსებობს განსხვავებული აზრიც, როცა აუდიტორული დასკვნა განხილვას არ მოითხოვს. ეს აზრთა სხვაობა გამოწვეულია იმ გარემოებით, რომ ამ საკითხზე დღემდე არ არსებობს ერთიანი საკანონმდებლო აქტი.

ჩვენი აზრით, აუდიტორული დასკვნის განხილვა აუდიტორული ფირმის მიერ აამაღლებს ამ ფირმაში დასაქმებულ აუდიტორთა პასუხისმგებლობას, გამოაჩენს აუდიტორის კომპეტენტურობას და მის პროფესიონალიზმს. ამის გარდა, ხელს შეუწყობს სამართალდამცავი ორგანოების მოთხოვნით ჩატარებული აუდიტის მეთოდოლოგიაში გადაუჭრელი საკითხების გამოვლენას, მათი განხორციელების ერთიან მიდგომას, აუდიტორული დასკვნის შედგენის სრულყოფილი მეთოდების დანერგვას და რაც მთავარია, თანამდებობრივ და სამეურნეო დანაშაულობათა პროფილაქტიკას. უნდა გაეწიოს ანგარიში იმასაც, რომ ეკონომიკური დანაშაულების პრობლემის ეფექტური გაანალიზება აუდიტორის მიერ პრაქტიკულად შეუძლებელია აუდიტორულ პრაქტიკაში აპრობირებული საშუალებებისა და ხერხების ერთობლიობის გამოუყენებლად. აუდიტორების ასეთი გათვითცნობიერება აამაღლებს მათი თეორიული და პრაქტიკული ცოდნის დონეს და რაც მთავარია, პროფილაქტიკური მუშაობის ეფექტურობას.

„აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული აუდიტის ეთიკის კოდექსისა და ხარისხის შემოწმებული კომისიის შექმნის შესახებ“

/დამტკიცებულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის 1999 წ. 3 სექტემბერს №5 დადგენილებით და იუსტიციის სამინისტროს მიერ მინიჭებული აქვს სარეგისტრაციო კოდი/

„აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარების შესახებ“

/დამტკიცებულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის 1999 წ. 3 სექტემბერს №6 დადგენილებით და იუსტიციის სამინისტროს მიერ მინიჭებული აქვს სარეგისტრაციო კოდი/

„აუდიტის ეთიკის კოდექსი“

/დამტკიცებულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის მიერ/

„აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების დამტკიცების შესახებ“

/დამტკიცებულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის 2003 წ. 6 ნოემბრის №2 დადგენილებით და იუსტიციის სამინისტროს მიერ მინიჭებული აქვს სარეგისტრაციო კოდი/

საქართველოს კანონი
აუდიტორული საქმიანობის შესახებ

I. ზოგადი დებულებანი

მუხლი 1. აუდიტორული საქმიანობა საქართველოში წესრიგდება ამ კანონით და საქართველოს სხვა კანონმდებლობით.

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონი განსაზღვრავს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებს და აწესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს.

ეს კანონი გამოიყენება ყველა იმ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის აუდიტორული შემოწმებისას, რომელიც შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

მუხლი 2. აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტორული მომსახურების გაწევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას.

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

აუდიტორული მომსახურება მოიცავს ბუღალტრულ მომსახურებას, ექსპერტისას და საკონსულტაციო მომსახურებას საფინანსო, დაბეგვრის და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა სფეროებში.

აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება საქართველოს სიკვდილურად უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების მიერ სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური კონტროლისგან დამოუკიდებლად. (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

მუხლი 3. აუდიტორული შემოწმება (აუდიტი) ტარდება მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში (საგადადებულო აუდიტი), აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის ინიციატივით (საინიციატივო აუდიტი) სათანადო ხელშეკრულების საფუძველზე. სამართლებრივად ორგანოებს უფლება აქვთ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მოიწვიონ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული შემოწმებისათვის. აუდიტორის შრომა ანაზღაურდება დამკვეთის ხარჯზე. (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

მუხლი 4. აუდიტორი არის ფიზიკური პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი. იგი აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად ლიცენზიის საფუძველზე და/ან აუდიტური ფირმის მეშვეობით. (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

მუხლი 5. აუდიტორი ფირმა არის საწარმო, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და რომლის ერთადერთი სავსესდებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა.

აუდიტორი ფირმას და მის ფილიალს აუდიტორული საქმიანობის უფლება ეძლევა მხოლოდ მაშინ, თუ მათში სულ ცოტა ერთი აუდიტორი მინც მუშაობს.

მუხლი 6. აუდიტორული დასკვნა არის აუდიტორის მიერ სათანადო წესით შედგენილი, ხელმოწერით და ბეჭდვით დამოწმებული ოფიციალური საბუთი, რომელშიც წარმოდგენილია დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის და მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივებთან მისი შესაბამისობის შესახებ.

ექსპერტისის სახით გაწეულ აუდიტორულ მომსახურებაზე ფორმდება საექსპერტო დასკვნა ან აქტი. აუდიტორული კონსულტაციები სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება

გაეწიოს ზეპირად ან წერილობით სათანადო ცნობის ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტის გაფორმებით.

II. აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება და თვითმართველობა

მუხლი 7. აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება გულისხმობს:

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

მუხლი 8. აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემაში სახელმწიფოს ფუნქციების განხორციელების მიზნით, საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით, იქმნება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენცია და ფუნქციები განისაზღვრება ამ კანონითა და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულებით, რომელსაც ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტი.

მუხლი 9. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციას განეკუთვნება:

- ა) აუდიტის ნატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება;
- ბ) აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება, ატესტაციის ნატარების დებულების დამტკიცება;
- გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების შემუშავება და დამტკიცება;
- დ) აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების /კვალიფიკაციის ამაღლების/ სისტემის შექმნა, აუდიტორთა ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება;
- ე) აუდიტორთა და აუდიტორული ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრების წარმოება;

ვ) აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოების მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს ტერიტორიაზე და უცხო სახელმწიფოთა აუდიტორების (აუდიტორი ფირმების) ლიცენზირება;

ზ) აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტა.

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

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

თ) ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტორი ფირმების საქმიანობის შესახებ წლიური ანგარიშის მიღება და მისი შემდგომი ანალიზი. (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

ი) აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფის მიზნით ამ მუხლის პირველი პუნქტის "ა", "ბ" და "გ" ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ საკითხებზე ნორმატიული აქტების გამოცემა". (30.04.99 №1916 საკანონმდებლო მაცნე №14(21))

მუხლი 10. აუდიტორთა ატესტაციას /კვალიფიკაციის დონის განსაზღვრა/ ახდენს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. ატესტაციაზე დაიშვებიან უმაღლესი ან საშუალო სპეციალური ეკონომიკური ან იურიდიული განათლების მქონე ფიზიკური პირები, რომელთაც აქვთ აუდიტორად, აუდიტორი ფირმის სპეციალისტად, ბუღალტრად, ეკონომისტად, რევიზორად, იურისტად, საწარმოს ხელმძღვანელად, ეკონომიკური პროფილის მეცნიერ მუშაკად ან პედაგოგად მუშაობის სულ ცოტა ხუთი წლის სტაჟი.

საატესტაციო გამოცდების ჩაბარების შემთხვევაში პირი იღებს საკვალიფიკაციო სერტიფიკატს, რომლის მოქმედების ვადა ხუთ წელს არ აღემატება.

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

მუხლი 11. აუდიტორებსა და აუდიტურ ფირმებს საქართველოს ტერიტორიაზე შეუძლიათ აუდიტორულ საქმიანობას ეწეოდნენ მხოლოდ ლიცენზიის მიღების შემდეგ.

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

ლიცენზიები ცალ-ცალკე მიეცემათ:

- ა) საბანკო აუდიტს;
 - ბ) სადასაქონლო ორგანიზაციათა აუდიტს;
 - გ) საბიზნოს, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტს;
 - დ) სოგად აუდიტს (სხვა სამეურნეო სუბიექტთა აუდიტს).
- აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას შეუძლია მიიღოს ერთ ან რამდენიმე სფეროში აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია.

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

მუხლი 12. საჯარო ბუღალტრულ აღრიცხვაში შედის აუდიტორული დასკვნა, ბალანსი, მოგება - ზარალის ანგარიში, სხვა საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგება, რომლებიც არ შეიცავს კომერციულ საიდუმლოებას, და გათვალისწინებულია მოქმედი კანონმდებლობით საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლისათვის წარსადგენად და პერიოდულ პრესაში გამოსაქვეყნებლად.

მუხლი 13. საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრული სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების წარმომადგენლები, სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის შედეგებით დაინტერესებული ფიზიკური და იურიდიული პირები, მათ შორის: მესაკუთრენი, დამფუძნებლები, კრედიტორები, ინვესტორები და სხვა პირნი, რომელთაც მოქმედი კანონმდებლობით უფლება აქვთ მიიღონ ბუღალტრული და საფინანსო ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია.

მუხლი 14. პასუხისმგებლობა ბუღალტრულ და საფინანსო ანგარიშგების სწორად შედგენისა და მათი მომხმარებლისათვის წარდგენისათვის ეკისრება სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელს.

მუხლი 15. აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა:

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

III. აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირობები

მუხლი 16. აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება აუდიტორსა (აუდიტურ ფირმას) და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულებით. (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

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

აუდიტორსა (აუდიტური ფირმას) და დამკვეთს შორის დადებულ ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტის საგანი და შესრულების ვადები, აუდიტორული მომსახურების მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა და პირობები, მხარეთა პასუხისმგებლობა და სხვა.

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

ხელშეკრულების საგანი და პირობები კონფიდენციალური ინფორმაციაა.

მუხლი 17. სამეურნეო სუბიექტებს უფლება აქვთ ამოირჩიონ აუდიტორი (აუდიტორი ფირმა). აუდიტორები დამოუკიდებელი არიან თავიანთი დამკვეთებისაგან, აგრეთვე მესამე მხარისაგან, მათ შორის სახელმწიფო ორგანოებისაგან, აგრეთვე იმ აუდიტორი ფირმის მესაკუთრებისა და ხელმძღვანელებისაგან, სადაც ისინი მუშაობენ.

მუხლი 18. აუდიტორის (აუდიტორი ფირმის) მიერ ხელშეკრულების პირობების შესრულება ფორმდება აუდიტორული დასკვნის მიღება-ჩაბარების აქტით. აუდიტორულ დასკვნას ადგენენ შესაბამისი ფორმით და დაამოწმებენ აუდიტორის ხელმოწერით.

IV. აუდიტორული საქმიანობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი

მუხლი 19. აუდიტორებს (აუდიტორ ფორმებს) უფლება აქვთ:

ა) მიქმედი კანონმდებლობის, ნორმებისა და სტანდარტების, დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების პირობების, პროფესიული ცოდნისა და გამოცდილების საფუძველზე დამოუკიდებლად განსასაღწრონ აუდიტის ფორმები და მეთოდები;

ბ) მიიღონ დამკვეთის ან მესამე პირების ხელთ არსებული ყველა საჭირო დოკუმენტი, რომლებიც შეეხება აუდიტის საგანს. ასეთი დოკუმენტების მქონე მესამე პირები ვალდებული არიან წარუდგინონ ისინი აუდიტორს (აუდიტორ ფირმას) დამკვეთის მიერ დამოწმებული მითხონების შესაბამისად;

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

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

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

მუხლი 20. აუდიტორები (აუდიტორი ფირმები) მოვალენი არიან:

ა) აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას განუხრულად დაიცვან საქართველოს კანონმდებლობა, საქართველოში მოქმედი აუდიტორული სტანდარტები, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მითხონები, დებულებები და ნორმატიული აქტები; (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33);

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

გ) აცნობონ დამკვეთს, აგრეთვე სათანადო მიმართვის შემთხვევაში მესაკუთრებს, მათ რწმუნებულებს აუდიტის ჩატარებისას ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგებაში გამოყენილი ნაკლოვანებები;

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

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

მუხლი 21. აუდიტის ჩატარება ეკრძალებათ:

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

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

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

დ) აუდიტორებს, რომლებიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტს შეიღობილი სა-
სოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკები ან თანამესაკუთრები არიან.

მუხლი 22. სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება საჯარო-
ბულო აუდიტორულ შემოწმებას, ვალდებული არიან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე
შეატყობინონ საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების
დადების შესახებ. აუდიტორული დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას საბარდება წლიურ
ანგარიშგებასთან ერთად.

საკეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ
განსაზღვრული სხვა სუბიექტების აუდიტორული დასკვნები უნდა წარედგინოს საქარ-
თველოს ფინანსთა სამინისტროს. (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

მუხლი 23. შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელები ვალდებული არი-
ან:

ა) აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) გადასცენ აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო მთელი
დოკუმენტაცია, აუდიტორის მოთხოვნისთანავე მისცენ ახსნა განმარტება უპირო ან წე-
რილობითი ფორმით აუდიტის საგანთან დაკავშირებით, შეუქმნან აუდიტორს აუდიტის ჩა-
ტარებისათვის საჭირო პირობები;

ბ) ოპერატიულად აღმოფხვრან აუდიტორული შემოწმებით გამოვლენილი ნაკლოვანი-
ბანი.

მუხლი 24. აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) რომელიც სათანადოდ არ შეასრულებს თა-
ვის მოვალეობებს, ქონებრივი და სხვა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება საქართველოს
მოქმედი კანონმდებლობისა და დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად.

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

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

მუხლი 25. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით აუდიტორს
/აუდიტორულ ფირმას/ შეიძლება ჩამოერთვას აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია შემ-
დეგ შემთხვევებში:

ა) აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტის დადენისას;

ბ) აუდიტის ჩატარებისას საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის, აუდიტორული
სტანდარტების, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმა-
ტიული აქტების განსზრახ დარღვევის დროს; (27.06.97. №810 პარლამენტის უწყებანი №33)

გ) თუ ლიცენზიის გაცემის შემდეგ გამოვლინდა მისი მისაღებად აუდიტორის (აუდი-
ტური ფირმის) მიერ უსწორო მონაცემების წარდგენის ფაქტი;

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

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

მუხლი 26. აუდიტორებს (აუდიტურ ფირმებს) უფლება აქვთ სასამართლოში გაასაჩი-
რონ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება ლიცენზიის გაცემაზე უარის
თქმის ან მისი ჩამორთმევის შესახებ; მათ უფლება აქვთ აგრეთვე ხელმოკრედ მოითხოვონ
აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია მისი ჩამორთმევიდან ერთ წლის შემდეგ.

საქართველოს პარლამენტის
თავმჯდომარე - სახელმწიფოს
მეთაური

საქართველოს პარლამენტის
სპიკერი

ობილისი,
1995 წლის 7 თებერვალი.
№623 - II ს

საქართველოს კანონი
„აუდიტორული საკმინობის შესახებ“
საქართველოს კანონში დამატების შეტანის თაობაზე

საქართველოს პარლამენტი ადგენს:

1. „აუდიტორული საკმინობის შესახებ“ საქართველოს კანონის (საქართველოს პარლამენტის უწყებები, 1994-1995, №№23-26, მუხ. 496) მე-9 მუხლის პირველ პუნქტს დაემატოს შემდეგი შინაარსის „ი“ ქვეპუნქტი:

„ი. აუდიტორული საკმინობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფის მიზნით ამ მუხლის პირველი პუნქტის „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ საკომპეტენციო ნორმატიული აქტების გამოცემა“.

2. ეს კანონი ამოქმედდეს გამოქვეყნებისთანავე.

საქართველოს პრეზიდენტი

თბილისი,
1999 წლის 30 აპრილი.
№1916 - 11ს

**საქართველოს კანონი
„ნორმატიული აქტების შესახებ“
საქართველოს კანონში დამატებების შეტანის თაობაზე**

საქართველოს პარლამენტი ადგენს:

1. "ნორმატიული აქტების შესახებ" საქართველოს კანონში (პარლამენტის უწყებანი, 19 ნოემბერი, 1996) შეტანილ იქნეს შემდეგი დამატებები:

1. მე-4 მუხლის პირველ პუნქტში, მე-5 მუხლის მე-2 პუნქტში, მე-19 მუხლის პირველ პუნქტის "ზ" ქვეპუნქტში სიტყვების "ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის დადგენილება" შემდეგ დაემატოს სიტყვები "აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება".

2. კანონს დაემატოს შემდეგი შინაარსის 15^ა მუხლი:
"მუხლი 15^ა"

1. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ნორმატიული აქტია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება.

2. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება შეიძლება გამოიყვას მხოლოდ "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონითა და სხვა საქონონმდებლო აქტებით განსაზღვრულ შემთხვევებსა და ფარგლებში."

3. 28-ე მუხლის მე-3 პუნქტში სიტყვების "ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის" შემდეგ დაემატოს სიტყვები "აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის". ხოლო სიტყვების "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ" შემდეგ – სიტყვები "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ".

4. 44-ე მუხლში სიტყვების "ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის" შემდეგ დაემატოს სიტყვები "აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის".

II. ეს კანონი ამოქმედდეს გამოქვეყნებისთანავე.

საქართველოს პრეზიდენტი

ედუარდ შევარდნაძე.

თბილისი,
1999 წლის 30 აპრილი.
№1918 - III

შეტანილია (კელილები)
საქ. პარლამენტის
03/21/96
დადგენილებით

საქართველოს პარლამენტის
და დ გ ე ნ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული
საქმიანობის შესახებ

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის კანონით გათვალისწინებული საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულების დამტკიცებისა და ამ საბჭოს ფუნქციონირებისათვის საკითხების გადაწყვეტის მიზნით, საქართველოს პარლამენტი ადგენს :

1. დამტკიცდეს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულება.

2. საქართველოს მინისტრთა კაბინეტი უსრუნეველდეს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს აპირატის შეშავთა შენახვისა და სხვა ხარჯების გამოყოფა საქართველოს პარლამენტის კოლეგიასთან შეთანხმებული ხარჯთაღრიცხვის ფარგლებში.

3. საქართველოს რესპუბლიკის პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომისიამ საქართველოს რესპუბლიკის იუსტიციისა და ფინანსთა სამინისტროებთან, საგადასახადო ინსპექციასთან, ყოველწლიურ ბანკთან და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან ერთად განახორციელოს აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების კონკრეტული ღონისძიებები, რომლებიც უსრუნეველდენ საეკონომიკური აუდიტორული შემოწმებათა (რევიზიების) ჩატარებას და აუდიტორული დასკვნების მომზადებას ყველა იმ სამეურნეო სუბიექტში, სადაც ეს მოქმედი კანონმდებლობით არის გათვალისწინებული.

4. აუდიტორული მომსახურების შეწყვეტის თავიდან აცილების მიზნით, ნება დაერთოდ დეკლარაციის რეგისტრირებულ ინდივიდუალურ აუდიტორებს და აუდიტორულ ორგანიზაციებს მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად განაგრძონ აუდიტორული საქმიანობის ფინანსთა სამინისტროს დროებითი ნებართვის საფუძველზე, სანამ აუდიტორული საბჭო აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულებას დაამტკიცებს.

საქართველოს პარლამენტის
საიკური ვახტანგ გოგუაძე

თბილისი
1995 წლის 30 ივნისი
№778-111.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს
დ ე ბ უ ლ ე ბ ა

მუხლი 1. ზოგადი დებულებანი

1. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო (შემდგომ აუდიტორული საბჭო), რომელიც შექმნილია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის 1995 წლის 7 თებერვლის კანონის შვესაბიამისად, საქართველოს რესპუბლიკაში აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ორგანოა.

2. აუდიტორული საბჭოს- სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს აქვს იურიდიული პირის სტატუსი, მგვალი ბუჯედი საქართველოს რესპუბლიკის სახელმწიფო გერბის და თავის სახელწოდების აღნიშვნით, ანგარიშსწორების ანგარიში და სხვა ანგარიშები ბანკში.

3. აუდიტორული საბჭო თავის კომპეტენციის ფარგლებში იღებს დადგენილებებსა და განკარგულებებს.

4. აუდიტორული საბჭოს გადაწყვეტილებებს, მიითვლება და რეკომენდაციებს ეყენებენ ყველა აუდიტორი და აუდიტორული ორგანიზაცია, აგრეთვე ის იურიდიული და ფიზიკური პირები, რომლებიც კანონმდებლობით გათვალისწინებულ ურთიერთობას ამყარებენ აუდიტორებთან.

5. აუდიტორული საბჭო ანგარიშვადღებულია საქართველოს პარლამენტის წინაშე მისი უფლება-მოვალეობანი განისაზღვრება „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის კანონისა და ამ დებულების საფუძველზე.

მუხლი 2. აუდიტორული საბჭოს კომპეტენცია და ფუნქციები

1. აუდიტორული საბჭოს კომპეტენცია და ფუნქციები განისაზღვრულია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს რესპუბლიკის კანონით, ამ დებულებით, სხვა კანონებითა და ნორმატიული აქტებით, რომლებიც აწესრიგებენ აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობას.

2. აუდიტორული საბჭოს კომპეტენციას განეკუთვნება:

ა. აუდიტის ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიური რეკომენდაციების შემუშავება;
ბ. აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება; ატესტაციის ჩატარების დებულების დამტკიცება;

გ. აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის დებულების შემუშავება და დამტკიცება;

დ. აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების (კვალიფიკაციის ამაღლების) სისტემის შექმნა, აუდიტორთა ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება;

ე. აუდიტორთა და აუდიტორული ფორმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრის წარმოება;

ვ. აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოთა მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაცია საქართველოს რესპუბლიკის ტერიტორიაზე;

ზ. აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტა.

3. დაკისრებული ამოცანების პრაქტიკული რეალიზაციის მიზნით აუდიტორული საბჭო:

ა. შეიმუშავებს აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტების პროექტებს, შეიმუშავებს და ამტკიცებს საქმიანობის სტანდარტებს, დებულებებს, მეთოდოლოგიური რეკომენდაციებს;

ბ. ადგენს აუდიტორთა საატესტაციო მოთხოვნებს, აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ლიცენზირების წესებს;

გ. ორგანიზაციას უწყევს აუდიტორთა კადრების მომზადება-გადამზადებას (კვალიფიკაციის აძლეობას);

დ. აწყობს აუდიტორთა ატესტირებას, გასცემს აუდიტორთა სერტიფიკატებს და სააუდიტორო საქმიანობის ლიცენზიებს;

ე. საბჭოების შემთხვევაში ანერებს მის მიერ გაცემული ლიცენზიების მოქმედებას ან შესაბამის სუბიექტებს წამოართმევს სერტიფიკატებს და ლიცენზიებს;

ვ. მეთვალყურეობს აუდიტორული საქმიანობის მოქმედი კანონმდებლობის დაცვას;

ზ. შესაბამისი ორგანიზაციის წინაშე აღძრავს იმ სუბიექტების საქმიანობის შეწერების საკითხს, რომლებიც აუდიტორული საქმიანობისას არღვევენ მოქმედ კანონმდებლობას.

თ. მჭიდროდ თანამშრომლობს აუდიტორთა სასოგადოებრივ გაერთიანებებთან სხვა სახელმწიფოების ანალოგიურ სამსახურებთან, ქვეყნისა და უცხოეთის სამეცნიერო და სასწავლო დაწესებულებებთან.

4. აუდიტორთა ატესტაციის მიზნით აუდიტორული საბჭო აყალიბებს შემდეგ მუდმივმოქმედ საატესტაციო კომისიებს:

ა. საბანკო აუდიტისა;

ბ. სადასაქმეო ორგანიზატა აუდიტისა;

გ. საბიზნო, არასაბიზნო ფონდებისა და საიტენესტიციო ინსტიტუტების აუდიტისა;

დ. სოგადი (სხვა ეკონომიკური სუბიექტების) აუდიტისა.

5. აუდიტორული საქმიანობის აუდიტორული საბჭო ლიცენზიებს აძლევს იმ ფიზიკურ პირებს, რომლებმაც გაიარეს ატესტაცია, მიიღეს შესაბამისი სერტიფიკატი და აკმაყოფილებენ კანონით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, აგრეთვე სახელმწიფო რეგისტრაცია გაკლილ იმ აუდიტორულ ორგანიზაციას (ფირმას), რომელშიც სულ ცოტა ერთი ლიცენზირებული აუდიტორი მაინც მუშაობს.

6. ფიზიკურ პირებსა და ორგანიზაციებს სერტიფიკატები და ლიცენზიები ეძლევა შესაბამისი საფასურად, რომლის ოდენობას განმსაზღვრავს აუდიტორული საბჭო საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიზნო კომისიასთან შეთანხმებით.

მუხლი 3. აუდიტორული საბჭოს მართვა და ორგანიზაციული სრუტტურა

1. აუდიტორული საბჭოს მართვის უმაღლესი ორგანოა აუდიტორული საბჭოს კოლეგია. კოლეგიის წევრებს ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტის სპიკერი საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიზნო კომისიის წარდგენით. კოლეგიის თავმჯდომარე იმაგრებულად არის აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე.

2. აუდიტორული საბჭოს საქმიანობას ოპერატიულად მართავს აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე ან, მისი არყოფნისას, თავმჯდომარის მოადგილე.

3. აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარეს და მის მოადგილეს საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიზნო კომისიის წარდგინებით ნიშნავს საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარე სახელმწიფოს მეთაური.

მუხლი 4. აუდიტორული საბჭოს კოლეგია

1. აუდიტორული საბჭოს კოლეგია განიხილავს და იღებს შესაბამის გადაწყვეტილებებს ყველა იმ საკითხზე, რომლებიც განეკუთვნება აუდიტორული საბჭოს კომპეტენციას და რომლის მიხედვით აუდიტორული საბჭოს წინაშე დაყენებული ამოცანების გადაჭრა, კერძოდ:

ა. ამტკიცებს აუდიტორული საბჭოს წლიურ ანგარიშს და წარუდგენს მას საქართველოს პარლამენტს;

ბ. ამტკიცებს აუდიტის ჩატარების სტანდარტებს, წინადადებებს და რეკომენდაციებს, აუდიტორთა ატესტაციის საკვალიფიკაციო მოთხოვნებს, სერტიფიკატის და აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების გაცემის დებულებებს;

გ. გასცემს აუდიტორთა სერტიფიკატებს და საუდიტორო საქმიანობის ლიცენზიებს;

დ. განიხილავს და ამტკიცებს საატესტაციო კომისიების გადაწყვეტილებებს, ისმენს მათ ინფორმაციებს;

ე. განიხილავს და იღებს გადაწყვეტილებებს იმ აუდიტორული ფორმებისა და აუდიტორებისათვის სერტიფიკატების წამოართმევის და აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიების შეწერების ან წამოართმევის საკითხზე, რომელიც დაუშვებს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებას;

ე. აწარმოებს აუდიტორულ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოს მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზაციას;

ზ. იხილავს საკითხებს აუდიტორთა თვითმმართველობის სასოგადოებრივი გაერთიანებებისათვის მის კომპეტენციაში არსებული ზოგიერთი საკითხის დელეგირების შესახებ;

თ. ამტკიცებს აუდიტორული საბჭოს წლიურ ხარჯთაღრიცხვას;

ი. ამტკიცებს მუდმივმოქმედი აუდიტორული საატესტაციო კომისიების პერსონალურ შემადგენლობას და განსაზღვრავს მათი შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებულ საკითხებს.

2. აუდიტორული საბჭოს კოლეგიის სხდომები იმართება საჭიროებისამებრ, მაგრამ სულ ცოტა თვეში ერთხელ მაინც, სხდომა უფლებამოსილია, თუ მას ესწრება კოლეგიის წევრთა ნახევარზე მეტი. კოლეგიის სხდომაზე გადაწყვეტილებები მიიღება კოლეგიის წევრთა ხმის უმრავლესობით. ხმების თანაბრად გაყოფის შემთხვევაში გადაწყვეტია საბჭოს თავმჯდომარის ხმა.

3. კოლეგიის გადაწყვეტილება ფორმდება საბჭოს თავმჯდომარის მიერ ხელმოწერილი კოლეგიის სხდომის ოქმით, რომელსაც აწარმოებს, სათანადო აღრესატს უგზავნის და იწინააღმდეგავს კოლეგიის მდივანი.

მუხლი 5. აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე

1. აუდიტორულ საბჭოს ზოგადად ხელმძღვანელობს აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე, რომელიც წარმოადგენს აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე, რომელიც წარმოადგენს აუტორული საბჭოს ყველა ორგანოში, ქაზუხს ავებს საბჭოს საქმიანობის შედეგებისათვის, აგრეთვე ვაიისი კომპოტენციის ფარგლებში:

ა. ამტკიცებს საბჭოს მუშაობის რეგლამენტს;

ბ. იღებს გადაწყვეტილებებს პირთა სამუშაოს დანიშნისა და საიუშოოდან განთავისუფლების შესახებ;

გ. ხელმძღვანელობს აუდიტორული საბჭოს კოლეგიის საქმიანობას.

მუხლი 6. აუდიტორული საბჭოს შენახვის ხარჯები და შემოსავალი

1. აუდიტორული საბჭოს დაფინანსების წყაროებია საქართველოს რესპუბლიკის რესპუბლიკური ბიუჯეტი და საკუთარი საქმიანობით მიღებული შემოსავალი.

2. აუდიტორული საბჭოს საკუთარი საქმიანობით მიღებულ შემოსავალს განეკუთვნება:

ა. აუდიტორთა ატესტირებით და ლიცენზირებით მიღებული შემოსავალი;

ბ. აუდიტორთა კადრების მომზადება-გადამზადებით მიღებული შემოსავალი;

გ. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტების, მეთოდოლოგიური დოკუმენტებისა და სახელმძღვანელოების გამოცემა რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი.

3. აუდიტორულ საბჭოს ეკრძალება თავისი სახსრების გამოყენება კომერციული საქმიანობის მსხით.

4. აუდიტორული საბჭოს საფინანსო-სამეურნო საქმიანობას ამოწმებს საქართველოს რესპუბლიკის კონტროლის პალატა.

მუხლი 7. აუდიტორული საბჭოს ანგარიშგება, რეორგანიზაცია (ლიკვიდაცია)

1. აუდიტორული საბჭო გაწეული საქმიანობის ანგარიშს წარუდგენს საქართველოს პარლამენტს.

2. აუდიტორული საბჭოს საქმიანობის რეორგანიზაციის (ლიკვიდაციის) თაობაზე გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს პარლამენტი.

საქართველოს პარლამენტის
დადგენილება

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული
საქმიანობის საბჭოს დებულებაში ცვლილებების
შეტანის თაობაზე

საქართველოს პარლამენტი ადგენს:

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულებაში შეტანილ იქნეს შემდეგი ცვლილებები:

1. დებულების ტექსტში სიტყვები „საქართველოს რესპუბლიკის“ შეიცვალოს სიტყვით „საქართველოს“.

2. მე-3 მუხლი ჩამოყალიბდეს შემდეგი რედაქციით:

მუხლი 3. აუდიტორული საბჭოს მართვა და ორგანიზაციული სტრუქტურა აუდიტორული

საბჭოს მართვის უმაღლესი ორგანოა აუდიტორული საბჭოს კოლეგია. კოლეგიას შეაქვს თავმჯდომარე, რომელიც იმავდროულად არის აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე.

აუდიტორული საბჭოს საქმიანობას ოპერატიულად მართავს აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარე, ხოლო მისი არყოფნისას - თავმჯდომარის მოადგილე.

აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარეს და მის მოადგილეს საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტის წარდგინებით თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს საქართველოს პარლამენტი.

აუდიტორული საბჭოს კოლეგიის შემადგენლობას აუდიტორული საბჭოს თავმჯდომარის წარდგინებით ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტის ბიურო.

3. მე-9 მუხლის პირველ პუნქტში სიტყვები „რესპუბლიკური ბიუჯეტი“ შეიცვალოს სიტყვებით „სახელმწიფო ბიუჯეტი“.

საქართველოს პარლამენტის
თავმჯდომარის მოადგილე

ობილიძე,
1996 წლის 21 მარტი
№164-III



საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული
საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება

თბილისი 380079 ილია ჭავჭავაძის გამზ. №17^ა ტელ. 22-58-15, 22-06-94

№

9 ოქტომბერი 2002 წ.

დადგენილება № 2

„აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლების მოსაპოვებელი საკვალი-
კაციო გამოცდების (სერტიფიცირების) ჩატარების დებულების“
შესახებ

საქართველოს 1995 წლის 7 თებერვლის „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის
მე-9 მუხლის „ბ“ ქუნქტის თანახმად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია ადგენს:

1. დამტკიცდეს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების უფლებიდან მოსაპოვებელი
საკვალიფიკაციო გამოცდების (სერტიფიცირების) ჩატარების დებულება (დანართი №1).

აუდიტორული საქმიანობის საბჭო
კოლეგიის თავმჯდომარე

**აუდიტორული სამიანობის ბანკოტვივების უშლავის ოსააროვაგეული
საკვალრიფიკაციო გაროცდების (სარტიფიცირების) ჩატარების დებულება**

მუხლი 1. ზოგადი დებულება

1. მოცემული დებულება შემოშავდა საქაროველოს 1995 წლის 7 თებერელის „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის და საქაროველოს არლაამენტის 1995 წლის 30 ივნისის „საქაროველოს არლაამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ დადგენილების დამტკიცებელი დებულეების შესაბამისად;
2. ატესტაცია (სერტიფიცირება) ნიშნავს, რომ განსაზღვრული მომენტისათვის აუდიტორული საქმიანობის წარმოებით დაინტერესებული პირი (შემდგომში პრეტენდენტი) შეესაბამება იმ სასერტიფიკაციო მოთხოვნებს, რომელიც დადგენილია მათი საქმიანობისათვის;
3. პრეტენდენტის ატესტაცია (სერტიფიცირება) ხდება აუდიტორული საქმიანობის სფეროში მათი კომპეტენტურობის დადასტურების მიზნით;

მუხლი 2. საკვალრიფიკაციო მოთხოვნა

1. საბანკო, სადაზღვეო ორგანიზაციათა, საბირეო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების და ზოგადი (სხვა სამეურნეო სუბიექტთა) აუდიტის საქაროველოს ტერიტორიაზე ჩატარების უფლების მოსაპოვებლად „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქაროველოს კანონის მე-10 მუხლის თანახმად, ატესტაციაზე დაიშუებიან უმადლესი ან საშუალო სპეციალური ეკონომიკური ან იურიდიული განათლების მქონე ფიზიკური პირები, რომელთაც აქვთ აუდიტორად, აუდიტური ფირმის სპეციალისტად, ბუღალტრად, ეკონომისტად, რეეისორად, იურისტად, საწარმოს ხელმძღვანელად, ეკონომიკური პროფილის მენეჯერ-მუშაკად ან ჯედაგოგად მუშაობის სულ ცოტა, ხუთი წლის სტაჟი;
2. საატესტაციო გამოცდების ნაბარების შემოხვევაში, პირი იღებს საკვალრიფიკაციო სერტიფიკატს, რომლის მოქმედების ვადა განისაზღვრება სამი წლით;
3. საკვალრიფიკაციო საგამოცდო დისციპლინებია:
 - ა) ბუღალტრული აღრიცხვა;
 - ბ) აუდიტი;
 - გ) საგადასახადო კანონმდებლობა;
 - დ) კერძო სამართალი.

მუხლი 3. საკვალრიფიკაციო საგამოცდო კომისია

1. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს თავმჯდომარე, საგამოცდო კომისიის თავმჯდომარის წარდგინებით საკვალრიფიკაციო გამოცდების ორგანიზაციის, ჩატარების და შედგეების დამტკიცებისათვის ქმნის საკვალრიფიკაციო კომისიას (შემდგომში კომისია) და ამტკიცებს კომისიის პერსონალურ შემადგენლობას;
2. კომისიას ხელმძღვანელობს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს თავმჯდომარის მოდელიც, რომელიც საბჭოს 10 დლით ადრე წარუდგენს კომისიის შემადგენლობას;
3. კომისიის შემადგენლობა უნდა იყოს კომპეტენტური იმისათვის, რომ შემოწმდეს პრეტენდენტის ცოდნა პროგრამის ყველა დისციპლინის მიხედვით;
4. კომისის უფლებამოსილია წყდება გამოცდების შესახებ ანგარიშგების ნაბარების შემდეგ;

**მუხლი 4. აუდიტორთა საკვალრიფიკაციო გამოცდების
ჩატარების წესი**

1. საკვალრიფიკაციო გამოცდები (ატესტაცია) ტარდება იმ პირების ცოდნის დასაჯგენად, რომელთაც შემდგომში სურელი აქვთ აწარმოონ აუდიტორული საქმიანობა (შემდგომში - პრეტენდენტები);

2. აუდიტორთა საკვალიფიკაციოდ გათვალისწინებული დისციპლინების პროგრამა ყოველი წლის ბოლოს გადაისინჯება და მტკიცდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის მიერ;
3. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ჩატარებაზე არანაკლებ 15 დღით ადრე აცხადებს გამოცდების ჩატარების დროსა და ადგილს;
4. პრეტენდენტი ატესტაციაზე გასვლის სურვილის მოსაპოვებლად, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კადრების, კადრების მომზადების, ატესტაციისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილებაში წარადგენს შემდეგ დოკუმენტებს:
 - ა. განცხადებას შესაბამისი ფორმით;
- ბ. დიპლომის ასლს უმაღლესი ან საშუალო სპეციალური განათლების შესახებ;
- გ. ამონაწერს შრომის წიგნაკიდან
- დ. ორ ფოტოსურათს 3X4 სმ;
- ე. საგამოცდო გადასახდელის გადახდის დამადასტურებელი საბუთის ასლი.
5. საკვალიფიკაციო ატესტაციის ჩატარების ვადებს იღვენს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო;
6. საბუთების მიღება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კადრების, კადრების მომზადების, ატესტაციისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილებაში წყდება გამოცდამდე 5 დღით ადრე;
7. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კადრების, კადრების მომზადების, ატესტაციისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილება საკვალიფიკაციო გამოცდებამდე არანაკლებ 3 დღით ადრე, აჟალიბებს პრეტენდენტთა ჯგუფებს არაუმეტეს 30 კაცისა და არანაკლებ 20 კაცის შემადგენლობით;
8. პრეტენდენტი გამოცდაზე დაიშვება პირადობის დამადასტურებელი საბუთის წარდგენის შემდეგ. საბუთის წარუდგენლობის შემთხვევაში პრეტენდენტის გამოცდაზე დაშვების საკითხს გადაწყვეტს საგამოცდო კომისია. ხელახლა დაშვებას გამოცდაზე გადაწყვეტს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო;
9. პრეტენდენტები საკვალიფიკაციო გამოცდაზე აბარებენ ტესტირებით (5 ასტრონომიული საათი), რომელიც შედგება 100 კითხვისაგან. კითხვები მოიცავს აუდიტის (30 კითხვა), ბუღალტრული აღრიცხვის (25 კითხვა), საგადასახადო კანონმდებლობის (25 კითხვა) და ეკონომიკური საშრომის (20 კითხვა) საკითხებს.
10. გამოცდაზე დაუშვებელია დამხმარე მასალის (სახელმძღვანელოები, ინსტრუქციები და სხვა) გამოყენება. დაუშვებელია სხვა პრეტენდენტთან ინფორმაციის სიტყვიერი ან სხვა ფორმით გაცემა. აღნიშნული წესების დამრღვევი პრეტენდენტი იხსნება გამოცდიდან და ითვლება, რომ გამოცდა ვერ ჩააბარა;
11. გამოცდაზე მეთვალყურეობის უფლება აქვთ მხოლოდ კომისიის წევრებს, უცხო პირები საგამოცდო ოთახში არ დაიშვებიან;
12. ტესტირებისათვის განკუთვნილი დროის გასვლის შემდეგ, პრეტენდენტმა უნდა ჩააბაროს ტესტები. იმ პირებს, რომლებიც დაარღვევენ ამ მოთხოვნებს, არ ჩაეთვლება გამოცდა ჩაბარებულად;
13. საკვალიფიკაციო გამოცდები შეუასდება შემდგენარად: ტესტის სწორ პასუხზე იწერება 1 ქულა, არასწორ პასუხზე ნული ქულა. ტესტირების ჩატარების შემდეგ, შედეგების მიხედვით, საგამოცდო კომისიას გამოაქვს დადებითი ან უარყოფითი გადაწყვეტილება. პრეტენდენტზე, რომელიც დააგროვებს 75 ქულასე ნაკლებს, კომისია ვებულობს უარყოფითი შეფასების გადაწყვეტილებას. გამოცდების შედეგები გაფორმდება ოქმით, რომელსაც ხელს აწერენ კომისიის თავმჯდომარე და მისი ყველა წევრი;
14. ტესტირების შედეგები გამოცხადდება მეორე დღეს;
15. პრეტენდენტს, რომლის საგამოცდო შედეგები უარყოფითად იქნება შეფასებული, უფლება აქვს წარადგინოს გადაწყვეტილების აპელაცია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიაში. არგუმენტირებული აპელაციის წარდგენა ხდება წერილობითი ფორმით, არაუგვიანეს 5 დღისა საკვალიფიკაციო გამოცდების შედეგების გამოცხადებიდან. მისი განხილვა ხდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის მიერ აპელაციის წარდგ-

- ნებიდან არაუგვიანეს 10 დღის განმავლობაში; აპელაციის დაუკმაყოფილებლობის შემთხვევაში პრეტენდენტს უფლება აქვს სარჩელი შეიტანოს სასამართლოში.
16. უარყოფითი საგამოცდო შეფასების შემთხვევაში, პრეტენდენტს უფლება აქვს განმეორებით გაიაროს ატესტაცია შემდეგ გამოცდაზე;
17. პრეტენდენტის მიერ უარყოფითი საგამოცდო შეფასების მიღების ან ატესტაციაზე გამოცხადებლობის შემთხვევაში გადახდილი თანხა უკან არ ბრუნდება. ატესტაციაზე განმეორებით გასვლის შემთხვევაში ატესტაციის ჩატარებისათვის განკუთვნილი გადასახდელი თანხა გადაიხდება განმეორებით;
18. დაკარგული სერტიფიკატის სანაცვლოდ, რომლის მოქმედების ვადა ჯერ არ გასულა, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით გაიცემა დუბლიკატი.
19. საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის გაცემას ახორციელებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კადრების, კადრების მომზადების, ატესტაციისა და საინფორმაციო უზრუნველყოფის განყოფილება კოლეგიის გადაწყვეტილებების საფუძველზე, სერტიფიკატების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრაციის შემდეგ;
20. სერტიფიკატის ერთიან სახელმწიფო რეესტრში აღირიცხება: სერტიფიკატის მფლობელი აუდიტორის სახელი და გვარი, საპასპორტო მონაცემები, ტელეფონი, სერტიფიკატის ნომერი, საქმიანობის სფერო, გაცემის თარიღი და მოქმედების ვადა.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული
საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის
დადგენილება №3

თბილისი

„ 3 “ სექტემბერი 1999 წ.

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის
პროფესიონალი ბუღალტრის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის
აღიარების შესახებ

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის საფუძველზე, საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარებასთან დაკავშირებით, აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების (კვალიფიკაციის ამაღლების) სისტემის გაფართოების მიზნით აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია ადგენს:

1. დამაკმაყოფილებლად ჩაითვალოს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის პროფესიონალი კადრების მომზადების სისტემა;
2. მოხდეს აუდიტორთა სერტიფიცირების ნაწილობრივი დელეგირება საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციაზე;
3. მეორე პუნქტის შესაბამისად სერტიფიცირების ნაწილობრივი დელეგირება გულისხმობს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის მიერ გაცემული პროფესიონალი ბუღალტრის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის აღიარებას აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის მოსაპოვებლად.

კოლეგიის თავმჯდომარე



საქართველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს
კოლეგიის დადგენილება №4

ქ. თბილისი

„03“ 09 1999 წ.

აუდიტის სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების
შემმუშავებელი კომისიის შექმნის შესახებ

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის „ს“ პუნქტის საფუძველზე, აუდიტის სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემმუშავებელი კომისიის დებულების დამტკიცებისა და ამ კომისიის ფუნქციონირების უზრუნველყოფის მიზნით აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია ადგენს:

1. დამტკიცდეს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან აუდიტის სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემმუშავებელი კომისიის დებულება;

2. აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ კოლეგიას წარუდგინოს დასამტკიცებლად კომისიის წევრობის კანდიდატები.

კოლეგიის თავმჯდომარე

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის
საბჭოსთან აუდიტის სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების
შემშუშავებელი კომისიის

დ ე ბ ლ ე ბ ა

მუხლი 1. ზოგადი დებულებანი

1. დებულება შემშუშავებელია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონისა და საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულების შესაბამისად;

2. დებულება განსაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემშუშავებელი კომისიის (შემდგომ - კომისია) მიზანს, ფუნქციებს, საქმიანობის წესებსა და პროცედურებს.

მუხლი 2. კომისიის სტატუსი

კომისია მუშაობას წარმართავს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციის ფარგლებში და საქმიანობას ახორციელებს საბჭოს სამართლებრივი უსრუნველყოფის, მეთოდური მუშაობის და სტანდარტების განყოფილებასთან ერთად.

მუხლი 3. კომისიის მიზანი და ფუნქციები

- ა) შექმნას გარემო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების არაქტივაში დასაწერად;
- ბ) კოორდინაცია გაუწიოს აუდიტის სტანდარტების განუწყვეტელი სრულყოფის პროცესს;
- გ) მოიზიდოს კომპეტენტური პირები და შესაბამისი სამეცნიერო დაწესებულებები სტანდარტებთან დაკავშირებულ კომენტარებისა და მათი გამოყენების თეორიული და პრაქტიკულ მეთოდური რეკომენდაციების შესადგენად;
- დ) განიხილოს აუდიტის სტანდარტებთან დაკავშირებული სახელმძღვანელოები და მონოგრაფიები;
- ე) დახმარება გაუწიოს აუდიტურ ფირმებს და ინდივიდუალურ აუდიტორებს აუდიტის სტანდარტების სწორად გაგებაში და გამოყენებისას წარმოქმნილი პრობლემების გადაწყვეტაში.

მუხლი 4. კომისიის დადგენილებები

- 1. კომისია თავისი კომპეტენციის ფარგლებში იღებს დადგენილებებს;
- 2. კომისიის დადგენილებას აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის გადაწყვეტილებით შეიძლება მიენიჭოს ნორმატიული აქტის სტატუსი

მუხლი 5. კომისიის შემადგენლობა

- 1. კომისიის შემადგენლობას ამტკიცებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია. კომისია შედგება (მდივნის გარდა) აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის, აუდიტური ფირმების და ინდივიდუალური აუდიტორების, სამეცნიერო წრეების, ფინანსთა სამინისტროს საგადასახალო სამსახურის და ბანკის წარმომადგენლებისაგან;
- 2. კომისიის უფლებამოსილება განისაზღვრება სამი წლით. ამ ვადის გასვლის შემდეგ კომისიის წევრების უფლებამოსილება გრძელდება კომისიის ახალი შემადგენლობის დამტკიცებამდე. კომისიის წევრი შეიძლება ხელახლა აირჩეს სამწლიანი ვადით. კომისიის წევრის უფლებამოსილების შეწყვეტის შემთხვევაში ახალი წევრი აირჩევა დარჩენილი ვადით;
- 3. კომისიის წევრობის კანდიდატი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:
 - ა) იყოს საქართველოს მოქალაქე;
 - ბ) ქონდეს უმაღლესი განათლება;
 - გ) მუშაობდეს აუდიტის, ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკის, სამართლის სფეროში ან შესაბამისი დარგის სამეცნიერო დაწესებულებაში;
 - დ) ქონდეს საკმარისი ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება;
 - ე) იყოს დაინტერესებული აუდიტის სტანდარტების არაქტივაში დამკვიდრებით.
- 4. კომისიის წევრები კომისიაში მუშაობისას ხელმძღვანელობენ საზოგადოებრივი ინტერესებით;
- 5. კომისიის წევრები კომისიაში საქმიანობას ეწევიან ანაზღაურების გარეშე.

მუხლი 6. კომისიის წევრის უფლებამოსილების შეწყვეტა

1. კომისიის წევრს უფლებამოსილება უწყდება, თუ:

- ა) ნებაყოფლობით გადადგა;
- ბ) მის მიმართ ძალაში შევიდა სასამართლოს გამამტყუნებელი განაჩენი;
- გ) სასამართლომ (ერთ კმედობა უნარო ან უგზოუკვლოდ დაკარგულად;
- დ) მოვიდა შეუსაბამობაში მე-5 მუხლის მე-3 და მე-4 პუნქტების რომელიმე მოთხოვნასთან;

2) არასაკმარისი მიზეზით არ დაესწრო კომისიის სამ სხდომას.

3. კომისიის წევრის გამოწვევა ხდება მხოლოდ ამ მუხლის 1-ლი პუნქტით განსაზღვრულ შემთხვევაში აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის გადაწყვეტილებით;

3. კომისიის წევრს უფლება აქვს თავისი უფლებამოსილების შეწყვეტის შესახებ გადაწყვეტილება გააპროტესტოს პარლამენტის საჭიანისო-საბიუჯეტო კომიტეტში.

მუხლი 7. კომისიის თავმჯდომარე, მისი უფლებამოვალუბრანი

1. კომისიის საქმიანობას ხელმძღვანელობს კომისიის თავმჯდომარე;
2. თავმჯდომარეს სრულფენ კომისიის წევრები სამი წლის ვადით;
3. თავმჯდომარე წარმოადგენს კომისიის აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიაში;

4. თავმჯდომარე იწვევს კომისიის სხდომებს და ორგანიზაციას უწყევს მის მუშაობას;

5. თავმჯდომარეს უფლება აქვს გადადგეს თანამდებობიდან, მაგრამ შეასრულოს კომისიის წევრის ფუნქციები დარწმინდი ვადით. თავმჯდომარე უფლებამოსილია თავისი დროებით არყოფნის შემთხვევაში კომისიის რომელიმე წევრს დააკისროს თავმჯდომარის მოვალეობის შესრულება;

6. თავმჯდომარის მოვალეობის შეუსრულებლობის შემთხვევაში დგება მისი გადარჩევის საკითხი კომისიის წევრთა 1/3 -ის მოთხოვნით. გადარჩევა ხდება კომისიის სხდომაზე ფარული კენჭისყრით და დასამტკიცებლად წარედგინება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას. თავმჯდომარეობიდან გადაყენებულ პირს არ უნარჩუნდება კომისიის წევრობის უფლება. ახალი თავმჯდომარე აირჩევა დარწმინდი ვადით კომისიის თავმჯდომარის გადაყენებიდან ერთ თვის განმავლობაში ამ მუხლის მე-2 პუნქტით დადგენილი წესით.

მუხლი 8. კომისიის მდივანი

1. კომისიის მუშაობის ტექნიკურ უზრუნველყოფას ახორციელებს კომისიის მდივანი;

2. კომისიის მდივანის მოვალეობას ასრულებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მდივანი.

მუხლი 9. კომისიის სხდომები

1. კომისია თავის ფუნქციებს ახორციელებს კომისიის სხდომების საშუალებით;

2. კომისიის სხდომები იმართება საჭიროების შემთხვევაში, მაგრამ არანაკლებ სამ თვეში ერთხელ. კომისიის რეგარემუ სხდომის მოწვევის უფლება აქვს კომისიის თავმჯდომარეს ან კომისიის წევრთა ერთ მესამედს;

3. კომისია უფლებამოსილია, თუ მის სხდომას ესწრება კომისიის წევრთა ორი მესამედით;

4. კომისიის თითოეულ წევრს აქვს მხოლოდ ერთი ხმის უფლება. ხმის მიცემის ფორმას განსაზღვრავს სხდომა;

5. კომისიის სხდომებზე გადაწყვეტილებები მიიღება დამსწრე წევრთა ხმათა უმრავლესობით. ხმების თანაბრად გადაწველების შემთხვევაში თავმჯდომარეს აქვს გადაწყვეტილი ხმის უფლება;

6. კომისიის სხდომებში მრჩეველის სტატუსით და საათობრო ხმის უფლებით შეიძლება მონაწილეობდნენ მოწვეული სპეციალისტები;

7. კომისიის მიერ მიაღებული ყველა გადაწყვეტილება კონფიდენციალობის დაცვით უნდა გამოქვეყნდეს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ შესაბამისად მინიჭებულ პერიოდულ გამოცემაში.

მუხლი 10. კომისიის დოკუმენტების წარდგენა და განხილვა

1. კომისიას დოკუმენტებს განსაზღვრულად წარუდგენენ; აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სამართლებრივი უზრუნველყოფის, მეთოდური მუშაობისა და სტანდარტების გა-

ნყოფილება, პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, აუდიტური ფირმები, სხვა დაინტერესებული ორგანიზაციები და ფისიკური პირები;

2. კომისიაზე განსახილველად წარდგენილი დოკუმენტები ერთი კვირის ვადაში გადაეცემათ კომისიის წევრებს;

3. დოკუმენტების წარდგენიდან ერთი თვის ვადაში კომისია განიხილავს მათ და დამტკიცებლად წარუდგენს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას;

4. კოლეგიის დადგენილება დოკუმენტის დამტკიცების შესახებ ძალაში შედის გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს, თუ კოლეგიის მიერ სხვა რამ არ არის განსაზღვრული.

მუხლი 11. დამტკიცებული დოკუმენტების გაუქმება

1. კომისია ვალდებულია გასაუქმებლად წარუდგინოს კოლეგიას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი, თუ იგი გაუქმებულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ;

2. კომისიას შეუძლია გასაუქმებლად წარადგინოს მის მიერ განხილული და კოლეგიის მიერ დამტკიცებული ცვლილებები სტანდარტებში და მეთოდური მითითებების მიღების ან გაუქმების შესახებ;

3. ამ მუხლის პირველი და მეორე პუნქტებით გათვალისწინებული გადაწყვეტილებები ძალაში შედის გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს, თუ კოლეგიის მიერ სხვა რამ არ არის დადგენილი.

მუხლი 12. გამოქვეყნება

1. კომისიამ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მეშვეობით უნდა გამოაქვეყნოს დადგენილება:

ა) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ან მათში შეტანილი ცვლილებების მიღების ან გაუქმების შესახებ;

ბ) აუდიტის სტანდარტებთან დაკავშირებული მეთოდური მითითებების მიღების ან გაუქმების შესახებ.

მუხლი 13. კომისიის ანგარიში

კომისია მის მიერ წლის განმავლობაში ჩატარებული მუშაობის შესახებ ანგარიშს წარუდგენს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას. ანგარიშის თარიღს განსაზღვრავს კოლეგია.



საქართველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საკმინაობის საბჭოს
კოლეგიის დადგენილება 5

ქ. თბილისი „03“ 09 1999 წ.

აუდიტორული საკმინაობის საბჭოსთან არსებული აუდიტორის
ეთიკის კოდექსის დაცვის და აუდიტის ხარისხის
შემოწმებელი კომისიის შესახებ

„აუდიტორული საკმინაობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის „ს“ პუნქტის საფუძველზე, აუდიტორული საკმინაობის საბჭოსთან არსებული აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის და აუდიტის ხარისხის შემოწმებელი კომისიის დებულების დამტკიცების და ამ კომისიის საკმინაობის უსრუნველყოფის მიზნით კოლეგია ადგენს:

1. დამტკიცდეს აუდიტორული საკმინაობის საბჭოსთან არსებული აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის და აუდიტის ხარისხის შემოწმებელი კომისიის დებულება.

აუდიტორული საკმინაობის საბჭოს
კოლეგიის თავმჯდომარე

აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის და აუდიტის ზარისხის შემოწმებელი
კომისიის
დ ე ბ უ ლ ე ბ ა

მუხლი 1. ზოგადი დებულებები

1. დებულება შემუშავებულია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულების შესაბამისად;
2. დებულება განსაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული აუდიტორის ეთიკის კოდექსის და აუდიტის ხარისხის შემოწმებელი კომისიის (შემდგომ – კომისია) მიზანს, ფუნქციებს და საქმიანობის წესებს.

მუხლი 2. კომისიის სტატუსი

1. კომისია თავის საქმიანობისას ეყრდნობა „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონს, მოცემულ დებულებას და საქართველოს სხვა ნორმატიულ აქტებს.
2. კომისია თავის საქმიანობას ახორციელებს საბჭოს შესაბამის განყოფილებებთან ერთად.

მუხლი 3. კომისიის მიზანი და ფუნქციები

1. კომისია შექმნილია აუდიტის ნატარების ხარისხის, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის და „აუდიტორის ეთიკის კოდექსის“ მოთხოვნების დაცვის მიზნით;
2. კომისია შემოწმებს აუდიტის ნატარების ხარისხის, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის და „აუდიტორის ეთიკის კოდექსის“ მოთხოვნების შემოწმების მეთოდოლოგიას და თითოეული შემოწმების პროგრამას;
3. კომისია ადგენს ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტური ფირმების შემოწმების გრაფიკს;
4. კომისია ამოწმებს ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მუშაობის ხარისხს; სათანადო რეაგირებისათვის კოდექსზე განსახილველად ამზადებს დასკვნას აუდიტის დაბალ დონეზე ნატარებისა და მისი ნატარების დროს საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის განხრახ დარღვევასთან დაკავშირებით მოკლევადიანი მასალების შესახებ; კანონით აკრძალული პირების მიერ აუდიტის ნატარების, დიკენსიებით გათვალისწინებული აუდიტორული საქმიანობისა და დიკენსიების მისაღებად არასწორი მონაცემების ფაქტების გამოვლენის მიზნით ატარებს მოკლევადიან; აკონტროლებს აუდიტორებისა და აუდიტური ფირმების მიერ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის და აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნის დაცვას; რეაგირებას აკეთებს საქართველოში აუდიტორული საქმიანობისთან დაკავშირებით არსებულ ტელევიზიაში მოცემულ შენიშვნებზე, აგრეთვე მეწარმეების, საგადასახადო სამსახურის, კონტროლის ალატის და სხვა ორგანიზაციების მიერ აუდიტორებსა და აუდიტური ფირმების მუშაობაზე გამოთქმულ შენიშვნებზე;
5. თითოეული შემოწმება ტარდება ამ შემოწმებისათვის არსებული პროგრამის მიხედვით და მტკიცდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს თავმჯდომარის პრისენტაციით;
6. აუდიტური ფირმის ან ინდივიდუალური აუდიტორის მიერ შესამოწმებელი დოკუმენტაციის წარუდგენლობა ან შემოწმებისათვის თავის არიდება იწვევს სანქციებს დიკენსიის წამოართმევის ნათელით;
7. თითოეული შესამოწმებელი სუბიექტი შემოწმებას ექვემდებარება არანაკლებ სამ წელიწადში ერთხელ

მუხლი 4. კომისიის შემადგენლობა

1. კომისია შედგება (მდინდელ გარდა) აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის, აუდიტური ფირმების და ინდივიდუალური აუდიტორების, სამეცნიერო წრეების, ფინანსთა სამინისტროს, ბანკის და საგადასახადო ინსპექციის წარმომადგენლებისაგან. შემოწმების მასტარებლად კომისიას უფლება აქვს მოიწვიოს კონკრეტული საკითხის შემოწმების მიზნით შესაბამისი პროფილის კვალიფიციური სპეციალისტები;

2. მოწვეული სპეციალისტებისათვის საჭირო მივლინების ხარჯები და შრომის ანაზღაურება ხდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს სახსრებით წარმყვანი სპეციალისტის თანამდებობრივი განაკვეთის ოდენობით;

3. კომისიის წევრებს ამტკიცებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია 3 წლის ვადით. ამ ვადის გასვლის შემდეგ კომისიის წევრების უფლებამოსილება გრძელდება კომისიის ახალი შემადგენლობის დამტკიცებამდე. კომისიის წევრი შეიძლება ხელახლა აირჩეს სამწლიანი ვადით. კომისიის წევრის უფლებამოსილების შეწყვეტის შემთხვევაში ახალი წევრი აირჩევა დარჩენილი ვადით;

მუხლი 5. კომისიის თავმჯდომარე, მისი უფლება-მოვალეობანი

1. კომისიის თავმჯდომარეს ირჩევენ კომისიის წევრები სამი წლის ვადით;
2. კომისიის საქმიანობას ხელმძღვანელობს კომისიის თავმჯდომარე;
3. თავმჯდომარე იწვევს კომისიის სხდომას და ორგანიზაციას უწევს მის მუშაობას, ასუსხს აგებს კომისიის მიერ მიღებულ დადგენილებებს;
4. თავმჯდომარეს უფლება აქვს გადადგეს თანამდებობიდან, მაგრამ შეიძლება კომისიის წევრის ფუნქცია დარჩენილი ვადით. თავმჯდომარე უფლებამოსილია დროებით არყოფნის შემთხვევაში კომისიის რომელიმე წევრს დააკისროს თავმჯდომარის მოვალეობის შესრულება. ასეთის არარსებობის შემთხვევაში, თავმჯდომარის დროებითი მოვალეობის შესრულებას რომელიმე წევრს აკისრებენ კომისიის წევრები;
5. ამ მუხლით გათვალისწინებული მოვალეობის შეუსრულებლობის შემთხვევაში დგება თავმჯდომარის გადაჩენის საკითხი. თავმჯდომარეობიდან გადაყენებულ პირს არ უნარსუნდება კომისიის წევრობის უფლება. ახალი თავმჯდომარე ირჩევა დარჩენილი ვადით.

მუხლი 6. კომისიის მდივანი

1. კომისიის მუშაობის ტექნიკურ უზრუნველყოფას ახორციელებს კომისიის მდივანი;
2. კომისიის მდივანის მოვალეობას ასრულებს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მდივანი.

მუხლი 7. კომისიის სხდომები

1. კომისია თავის ფუნქციებს ახორციელებს კომისიის სხდომების საშუალებით;
2. კომისიის სხდომები იმართება საჭიროების შემთხვევაში, მაგრამ არანაკლებ სამ თვეში ერთხელ. კომისიის რეგარეშე სხდომის მოწვევის უფლება აქვს კომისიის თავმჯდომარეს ან კომისიის წევრთა ერთ მესამედს;
3. კომისია უფლებამოსილია, თუ მის სხდომას ესწრება კომისიის წევრთა ორი მესამედი;
4. კომისიის თითოეულ წევრს აქვს მხოლოდ ერთი ხმის უფლება. ხმის მიცემის ფორმას განსაზღვრავს სხდომა;
5. კომისიის სხდომებზე გადაწყვეტილებები მიიღება დამსწრე წევრთა ხმათა უმრავლესობით. ხმების თანაბრად გადანაწილების შემთხვევაში თავმჯდომარეს აქვს გადაწყვეტი ხმის უფლება.

მუხლი 8. შემოწმების მასალების განხილვა და დამტკიცება

1. შემოწმების შედეგების მასალები შესასწავლად ერთი კვირის ვადაში გადაეცემა კომისიის წევრებს;
2. შემოწმების მასალების წარდგენიდან ერთი თვის ვადაში კომისია განიხილავს მათ და აკეთებს შესაბამის დასკვნას;
3. კომისიის დასკვნა დასამტკიცებლად წარედგინება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას;
4. კოლეგიის დადგენილება შემოწმების შედეგების შესახებ ძალაში შედის გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს, თუ კოლეგიის მიერ სხვა რამ არ არის განსაზღვრული.

მუხლი 9. კომისიის ანგარიში

კომისია მის მიერ წლის განმავლობაში წატარებული მუშაობის შესახებ ანგარიშს წარუდგენს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას.



**საქართველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს
კოლეგიის დადგენილება №6**

**აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების
აღიარების შესახებ**

საქართველოში ეკონომიკური რეფორმების წარმატებით განხორციელების ერთ-ერთ წინაპირობას წარმოადგენს აუდიტორულ საქმიანობაში ისეთი პრინციპებისა და სტანდარტების დანერგვა, რომელიც აუცილებელია საბაზრო ეკონომიკის განვითარებისათვის და ხელს შეუწყობს სახელმწიფოს ფისკალური პოლიტიკის განხორციელებაში, ადგილობრივი და უცხოური ინვესტორების მოზიდვაში. ამ მოთხოვნების გათვალისწინებით აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს, ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის შემდგომი განვითარებისა და სრულყოფის მთავარ ორიენტად მიანინა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ყველა ძირითად ასპექტებთან შესაბამისობაში ღინანსური ანგარიშგების აუდიტის წარება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების, თარგმნის, გამოცემის და შემდგომ დანერგვის მიზნით, აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, აშშ და საქართველოს მთავრობას შორის ხელმოწერილი „ურთიერთგაგების მემორანდუმის“ საფუძველზე მჭიდროდ თანამშრომლობს პროექტთან „ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმა საქართველოს სავარგოებში“. უკანასკნელ კერიოდში მათი დახმარებით და ხელშეწყობით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში გამოყენებაზე უცხოელი სპეციალისტების მიერ წარტარდა რამოდენიმე სემინარი, მოწვეული იქნა ბუღალტერთა და აუდიტორთა პირველი კონფერენცია, ითარგმნა და გამოცანა რიზერტ მონტაჟოერისა და ანატოლი შერემეტის აუდიტის სახელმძღვანელოები. მთლიანად ითარგმნა და რედაქტირების პროცესშია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები. ყოველივე ამან კი ხელი შეუწყო მსოფლიოში აღიარებული აუდიტორული საქმიანობის პრინციპების დანერგვას, აუდიტორთა პროფესიული დონისა და ინტელექტის ამაღლებას რაც „საქართველოს მუნიციპალური განვითარებისათვის“ მსოფლიო ბანკის მიერ გამოცხადებულ ტენდერში ქართველ აუდიტორთა გამარჯვებაშიც დაადასტურა. გარდა ამისა, საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა უწყვეტობაში უკვე თარგმნა და გამოცხადებულ ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. რომელიც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკული განხორციელების წინა პირობაა.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია ხელსებით აცნობიერებს იმ მნიშვნელობას, რასაც საქართველოში, მიმდინარე ეკონომიკური რეფორმების განხორციელების პროცესში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპებისა და მოთხოვნების დამკვიდრების შედეგად იქნება მიღწეული საბაზრო ერთიერ-ობლებისათვის დამახასიათებელ პრინციპების პროცესების სრულყოფის საქმეში.

გამომდინარე წყნოაღნიშნულისა და საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მეცხრე მუხლისა, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგია

ა დ გ ე ს:

1. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო აღიარებს IFAC-ის მიერ მიღებულ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს და აუდიტორული მომსახურება განხორციელდეს ამ სტანდარტების ფარგლებში.

2. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით საგადასმად დაგეგმილი მომსახურების განხორციელება დაიწყო IFAC-ის მიერ სააგრო უფლების მიღებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტამბური წესით გამოცემის შემდეგ.

3. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ:

- „საქართველოს საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის“ პროექტთან, საქართველოს ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციასთან მჭიდრო თანამშრომლობით დაასაქაროს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ინგლისურ-ქართულ ენოვანი ვარიანტის გამოცემაზე სააგრო უფლების მიღება, რათა მისი სტამბური წესით გამოცემა უსრუნიელყოფილი იქნეს 1999 წლის პირველ ნახევარში;

- „საქართველოს საწარმოებში ბუღალტრული აღრიცხვის რეფორმის“ პროექტთან ერთად ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სწავლების მიზნით, მოამზადოს აუდიტორთა კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსებსემინარების ნატარების პროგრამა;

- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების თეორიული სწავლებისა და მისი პრაქტიკული გამოყენების მიზნით მომზადდეს კონფერენცია, დადგინდეს მისი პროგრამა, თარიღი და კორექტული მომხსენებლები;

- მომავალში აუდიტორთა ატესტაციის განსაკუთრებული ყურადღება მიექცეს პრეტენდენტთა მიერ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპებისა და წესების დაუფლების საკითხებს;

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიღებასთან დაკავშირებით შეტანილ იქნეს შესწორებები აუდიტორთა ატესტაციის პროგრამებში.

4. ეთხოვს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციას:

- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სააგრო უფლებების დაკვის მიზნით აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან ერთად მოამზადოს და გაუგზავნოს IFAC-ს წერილი და ანკეტები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ინგლისურ-ქართულ ენოვანი გამოცემის სააგრო უფლების მისაღებად;

- ქმედითი დახმარება აღმოუჩინოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ქართულ ენაზე თარგმნილი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ენობრივად, სტილსტურად და ტერმინოლოგიურად დახვეწაში, იმ მითხონილების გათვალისწინებით რასაც ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები ითვალისწინებენ.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს
კოლეგიის თავმჯდომარე

აუდიტორის ეთიკის კოდექსი

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 სწავებრივ-მორალურ ნორმებს, რომელიც დაცვა ყოველი აუდიტორის უპირველესი მოვალეობაა.
- 1.4. ეთიკის ნორმების დაცვა გარანტირებულია აუდიტორის მიადგილი მორალური თვისებებითა და პროფესიული პასუხისმგებლობით, აგრეთვე ობიექტური აუდიტორული მართლმართლობით - განმტკიცდეს საზოგადოების ნდობა აუდიტორის პროფესიისადმი.
- 1.5. ეთიკის ნორმების დამრღვევენი პატივს არ სცემენ აუდიტორთა საზოგადოებას, ამავდროულს აყენებენ მას მორალურ და მატერიალურ სარალს.
- 1.6. ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ეთიკის ნორმების დაცვა სავალდებულოა აუდიტორების, აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელების და მისი ყველა მუშაკისათვის.
- 1.7. აუდიტორი მოვალეა იმისთვის 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 სემოქმედების მოხდენა აუდიტორის პროფესიულ საქმიანობაზე, რათა უსრუწველყოფილი იქნეს აუდიტორული საქმიანობა შესაბამის დონეზე.

მუხლი 3. აუდიტორის ეთიკის ძირითადი პრინციპები

პროფესიული საქმიანობის გაწევისას აუდიტორმა უნდა დაიცავს 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 მოეცემა სხვისი სემოქმედების ქვეშ.

3.3. პროფესიული კომპეტენტურობა;

აუდიტორი მოვალეა უსრუწველყოფილ დამკვეთისათვის აუდიტორული მომსახურების სათანადო პროფესიული დონე, ამიტომ დარწმუნებული უნდა იყოს საკუთარ კომპეტენტურობაში.

ადებული ვალდებულებების კეთილსინდისიერად და პროფესიულ დონეზე ჩასატარებლად აუდიტორს უნდა გააინდეს 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 მიღებულ ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, ქვეყანაში მოქმედი სტანდარტები).

3.5. ინფორმაციის კონფიდენციალურობა;

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

3.6. პროფესიული ქცევა:

აუდიტორმა არ უნდა ჩაინდინოს ისეთი საქციელი, რომელიც მის პროფესიას გაუწევს დისკრედიტაციას, მან ინდა დაიცავს ყოველი კოდექსით გათვალისწინებული ნორმები და ვალდებულია დამკვეთის, კონტრაქტისა და მთელი სასოგადოების წინაშე.

მუხლი 4. აუდიტორის დამოუკიდებლობა

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

4.2. აუდიტორს უფლება აქვს უარი თქვას პროფესიული მომსახურებობის გაწევაზე იმ შემთხვევაში, თუ მისი დასკვნისა და მსჯელობის ობიექტურობასე 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 ფისკალური 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 უმართლუფლობა, მაშინ უარი უნდა თქვას მათ დაცვაზე და შეწყვიტოს საქმიანობა.

4.4. აუდიტის ნატარება ეკრძალება:

ა) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელის ახლო ნათესავია (ახლო ნათესავეში იგულისხმება: მეუღლე, მშობელი, შვილი და ძმა);

ბ) აუდიტორს, რომელსაც შესამოწმებელ სამეურნეო სუბიექტთან აკავშირებს პირადი ქონებრივი ინტერესები;

გ) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის მუშაკი, მესაკუთრე, დამფუძნებელია ან ხელმძღვანელობის წევრია;

დ) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შვილობილი სასოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკი ან თანამესაკუთრეა;

ე) აუდიტორს, რომელიც მონაწილეობა ეღებულობს ან ეღებულობდა დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებაში და ბალანსის შედგენაში.

4.5. აუდიტორის დამოუკიდებლობა ნათელდება დარღვევებზე, თუ აუდიტორული მომსახურების გაწევისას ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე ასრის გამოთქმისას, აუდიტორი ან აუდიტორი ფირმა:

ა) ფინანსურ მონაწილეობას იღებს ნებისმიერი ფორმით დამკვეთის ორგანიზაციის საქმიანობაში;

ბ) ქონებრივად არის დამოკიდებული დამკვეთზე;

გ) დაკავშირებულია ერთობლივი ინტერესებით დამკვეთ საწარმოსთან, მის ხელმძღვანელთან, დირექტორებთან, მსხვილ აქციონერებთან ან აქვს ინტერესები იმ საწარმოში, რომელიც მჭიდრო კავშირშია დამკვეთ ორგანიზაციასთან და რომელსაც დამოკიდებულია აუდიტორის ან აუდიტორი ფირმის მოგება;

დ) წარმოადგენს დამკვეთი საწარმოს, მისი ხელმძღვანელების, დირექტორების ან მსხვილი აქციონერების კრედიტორს ან დებიტორს.

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

ა) კრედიტებზე, რომლებიც მიღებულია აქვს აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას და რომლებიც არ ახდენენ გაელენას მათ მოგებაზე;

ბ) სესხებზე უსრავი ქონების გიროთი;

გ) ყველა სახის უსრუნველყოფილ სესხებზე, გარდა იმ სესხებისა, რომლებიც გაცემულია მოცემული აუდიტორი ფირმის გარანტიით და ყველა სახის სესხებზე უსრუნველყოფის გარეშე.

4.6. აუდიტორის დამოუკიდებლობა არასრულფასოვანია იმ შემთხვევაში:

ა) თუ აუდიტორი ან მისი ფირმის ხელმძღვანელი მუშაობდა დამკვეთის საწარმოში ან მონაწილეობდა მის მართვეწლობით ორგანოში (ძირითადად ან შეიძლება საწარმოში) ბოლო სამი წლის განმავლობაში;

ბ) თუ აუდიტორი ფირმა სექმინალი ყოფილი ან მოქმედი უწყების სტრუქტურული ქვე-დანაყოფის ბასა'სე - მათი პირდაპირი ან ორიზი მონაწილეობით და მომსახურებას უწევს საწარმოებს, რომლებიც ადრე ექვემდებარებოდნენ (ან ამჟამად ექვემდებარებიან) ამ უწყებას.

4.7. აუდიტორის დამოკიდებულების განმსაზღვრელი ნორმების დაცვა აუცილებელია როგორც საეკლდებულო, ისე საინიციატიუო 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 მიყრდნობით, იცა არ უნდა იყოს დამოკიდებული სხვის მოსაზრებებსა და მიოთქმებზე.

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

5.4. აუდიტორი მოელევა ობიექტურად გადაწყვიტოს წინაარმდგომები მასა და დამკვეთს შორის, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით.

მუხლი 6. აუდიტის პროფესიული კომპეტენტურობა

6.1. აუდიტორი ვალდებულია დაცვა საჭარტელოში მოქმედი პროფესიულ-ტექნიკური სტანდარტები, უსრუნელოს აუდიტორული მომსახურების სათანადო დონე.

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

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

6.3. აუდიტორმა არ უნდა დაუშვას მისი ან აუდიტორი ფირმის სახელის გამოყენება, რაიმე მოელენის პროგნოზირებისათვის ისე, რომ შეიქმნას აუდიტორის ან აუდიტორი ფირმის თავდებობის შთაბეჭდილება პროგნოზირების სისწორეზე.

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

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

6.6. აუდიტორი ვალდებულია მუდმივად იმაღლებდეს პროფესიულ ცოდნას ბუკალტრული აღრიცხვისა და დაბეგრის საკითხებში, საბანკო, საფინანსო საქმიანობაში, საბარტალმცოდნეობაში, აუდიტში და მასთან დაკავშირებულ დისციპლინებში.

6.7. აუდიტორი მოელევა ყოველწლიურად გაიაროს კვალიფიკაციის ასამაღლებელი მოკლევადიანი კურსები.

მუხლი 7. სტანდარტები

7.1. აუდიტორი ვალდებულია პროფესიული საქმიანობის ყველა სფეროში დაცვას საჭარტელოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ შემუშავებული სტანდარტები, აგრეთვე სახელმწიფო ორგანოების მიერ დადგინილი ბუკალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ნორმები, საჭიროების შემთხვევაში იხელმძღვანელოს საერთაშორისო სტანდარტებით.

7.2. თუ დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგება ან რომელიმე საფინანსო ინფორმაცია შედგენილია მოქმედი ბუკალტრული პრინციპებიდან გადახვევით, მაგრამ აუდიტორი შეძლებს დაასაბუთოს, რომ მოცემულ კონკრეტულ სიტუაციაში სხვაგვარად შედგენილი ანგარიშგება და სხვა საფინანსო ინფორმაცია იქნებოდა არასუსტი, ასეთ შემთხვევაში მან უნდა აღწეროს მოქმედი ბუკალტრული აღრიცხვის პრინციპებიდან და ნორმებიდან გადახვევის შემთხვევები, ასხნას ამის მიზეზი და დაასაბუთოს, რომ მოქმედი პრინციპებისა და

ნორმების სრულად გამოყენება გამოიწვევდა მნიშვნელოვან უსუსტობას ფინანსურ ან-
გარისკებასა და საფინანსო ინფორმაციაში.

7.3. აუდიტორი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოეკიდოს სათანადო გულმოდგინე-
ბით, გამოიჩინოს სიფრთხილე, გულისხმევება და დარწმუნდეს საკუთარი მტკიცებების
ჰეზიტაციაში.

მუხლი 8. ინფორმაციის კონფიდენციალურობა

8.1. აუდიტორი, ახორციელებს რა პრაქტიკულ საქმიანობას, ვალდებულია დაიცვას
მუშაობის პროცესში მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა დამკვეთის საქმიანო-
ბის 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
ნათულება პროფესიული ეთიკის დარღვევად შემდეგ შემთხვევებში:

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

8.4. აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) პასუხს აგებს დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენ-
ციალურობის 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, გა-
მოცდილებაზე, პროფესიულ ავტორიტეტზე და დამკვეთის წინაშე აღებულ პასუხისმგებლო-
ბაზე.

9.1.2. აუდიტორი ვალდებულია დამკვეთთან შეთანხმოს და სათანადო წესით გააფორ-
მოს 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 დაამლოს 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 ანგარიშების შემოწმე-
ბისას, როდესაც დარწმუნდება, რომ ანგარიშგებაში:

- ა) აღმოჩნდება ფალსიფიცირებული ან მცდარი ინფორმაციის შემთხვევები;
- ბ) ადგილი აქვს რაიმე ინფორმაციის გამოტოვებას ან დაფარვას, რამაც შეიძლება გა-
მოიწვიოს საგადასახადო და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევები;

9.2.3. აუდიტის ჩატარების დროს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების,
გადასახადების გაანგარიშებასა და გადახდაში შეცდომების აღმოჩენისას, ავროთვე
9.2. პუნქტით გათვალისწინებული დარღვევების დადგენისას, აუდიტორი ვალდებული წერ-
ილობით აცნობოს ამის შესახებ დამკვეთის ადმინისტრაციას, სამეთვალყურეო საბჭოს,
სარეგისტრო კომისიასა და მისცეს მათ რეკომენდაციები აღმორწმული დარღვევებისა და შეც-
დომების გამოსწორების გზების შესახებ.

9.3. ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის

93.1. აუდიტორები ვალდებული არიან კეთილმოსურნე დამოკიდებულებაში იყვნენ კოლეგებთან, თავი შეიკაონ მათი საქმიანობის უსაფუძვლო კრიტიკისაგან, გაუწიონ ერთმანეთს მაღალეკალიფიციური უანგარო დახმარება სხვადასხვა საკითხების გადაწყვეტაში, ხოლო როდესაც ხდება აუდიტორის შეცვლა, ხელი სეუწონ ახალდანიშნულ აუდიტორს დამკვეთსე და აუდიტორის შეცვლის მიზეზებსე ინფორმაციის მიღებაში.

93.2. იმ შემთხვევაში, როცა დამკვეთი აუდიტორული საქმიანობის რომელიმე ეტაპზე სეამს საკითხს სხვა აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიწვევის შესახებ, ახლადმიწვეული აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) სანამ დათანხმდება შეთავაზებულ წინადადებას, სსსურველია ამის შესახებ შეატყობინოს იმ აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას), რომელიც ახორციელებდა აუდიტორულ შემოწმებას, ხოლო ამ უკანასკნელში კი დამკვეთთან შეთანხმებით მიაწოდოს მას სავტრო ინფორმაცია კონფიდენციალურობის დაცვით.

94. გამოსაკვეთიებელი ინფორმაცია და რეკლამა

94.1. აუდიტორმა და აუდიტურმა ფირმამ არ უნდა დაუშეან დამკვეთის მოსიდეა ისეთი რეკლამით, რომელიც შესაძლებელია შეცდომაში შეიყაროს დამკვეთი. დაუშეებელია დამკვეთის მოსიდეა დაძალებით, თადლითობით, მომსახურების თაეზე მოხევეით.

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

ობიექტური ხასიათის ინფორმაციაში იგულისხმება: ინფორმაციაფირმისა და მისს აუდიტორების შესახებ; პარტნიორობა და ფირმის თანამშრომელთა რიცხვე; საშუალო საათები, უცხო ენების ცოდნა; ფირმის შექმნის თარიღი; მონაცემები აუდიტორთა განათლების შესახებ.

94.2. დაუშეებელია ისეთი ინფორმაციის გამოქვეყნება, რომელიც არ უბასხეებს სასოგადოების ინტერესებს და ეწინააღმდეგება ეთიკის კოდექსის ნორმებს, მავალითად ინფორმაცია, რომელიც:

ა) დამკვეთს გასეიადებულად და მცდარად წარმოუდგენს მომსახურების მოსადოდნულ შედეგებს;

ბ) ქმნის შთაბეჭდილებას, რომ აუდიტორს დამკვეთის სასარგებლოდ შეუძლია 'სემოქმედების მოხდენა სავადანახადო, სასამართლო და სხვა ორგანიზებსე;

გ) შეიცავს მონაცემებს თაეის და სხვა აუდიტორების საქმიანი თვისებების შედარების შესახებ;

დ) შეიცავს იმის მტკიცებას, რომ რომელიმე სახის აუდიტორული მომსახურების გავცვა მოხდება ჩვეულებრივზე დაბალი განაკვეთებით და უმოკლეს ვადებსში.

94.3. დაუშეებელია აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის მუშაკების მიერ საკუთარი პროფესიული საქმიანობის შესახებ სავჯარო ლექციებისა და სემინარების ნატარება; დასაშეებია ლექცია-სემინარების ნატარებათეითონ აუდიტური ფირმის და დამკვეთის თანამშრომლებისათეის.

94.4. აუდიტორს, რომელიც ვიგნის ან სხვა პუბლიკაციების ავტორია, შეუძლია მიუთითოს თაეისი სახელი, გეარი და კვალიფიკაცია, ასევე აუდიტური ფირმის სახელწოდება და მისამართი.

95. აუდიტორისათეის შეუთავსებელი ქმედებები

95.1. აუდიტორი ძირითად პროფესიულ პრაქტიკასთან ერთად, არუნდა ეწოდეს ისეა საქმიანობას, რომელიც გაეღენას ახდენს ან შესაძლებელია გაეღენა იქონიოს მის ობიექტურობასე და დამოუკიდებლობასე, სასოგადოებრივი ინტერესების პრიორიტეტის დაცვასე ან პროფესიულ რეკუპიტაციაზე საერთოდ.

95.2. აუდიტორის მიერ ერთდროულად შესრულებული ორი ან მეტი პროფესიული მიმსახურება ან დავალება არ შეიძლება ნათედლოს შეუთავსებულ ქმედებად.

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

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

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 მსგავსი ჩანაწერებზე;

ე) აუდიტორის ან აუდიტორის ოჯახის წევრების მიერ დამკვეთისაგან რაიმე მატერიალური ან სხვა სახის სარგებლობის მიღება, გარდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურებისა.

მუხლი 10. აუდიტორული საქმიანობა საზღვარგარეთ

10.1. სხვა სახელმწიფოებში პროფესიული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად აუდიტორი ევლდებულება 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 სთიკის კოდექსი;

ბ) როდესაც ამ ქვეყნის ეთიკის კოდექსი უფრო მკაცრია, ვიდრე პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის მიერ დამტკიცებული ეთიკის კოდექსი, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები.

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 შეუზღუდეს ლიცენზია აუდიტორული საქმიანობის შესახებ¹ კანონის 25-ე და 26-ე მუხლების თანახმად შემდეგ შემთხვევებში:

ა) აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტის დადგენისას;

ბ) აუდიტის ჩატარებისას საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის განზრახვად დარღვევის დროს;

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

დ) თუ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) ლიცენზიით გაუთვალისწინებულ აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა;

ე) დარღვეულ იქნა აუდიტორის ან აუდიტური ფირმის მიერ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის² მოთხოვნები.

11.3. აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) უფლება აქვს სასამართლოში გაასაჩივროს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება ლიცენზიის მოქმედების შეწყვეტის ან ჩამორთმევის შესახებ. მათ უფლება აქვთ ხელმოერიდ მითხოვონ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია ჩამორთმევიდან ერთი წლის შემდეგ.



საბართიველოს პარლამენტთან არსებული
აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს
კოლეგიის დადგენილება

თბილისი 380079 ილია ჭავჭავაძის გამს. №17^ა
22-06-94

ტელ: 22-58-15;

ქ. თბილისი 6 ნოემბერი 2003 წ.

დადგენილება №2

**„აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების“ დებულების
დამტკიცების შესახებ**

1. დამტკიცდეს საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვის გაცემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს „სალიცენზიო და სანებართვო მოსაჯრების შესახებ“ და საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონებით გათვალისწინებული მოთხოვნების საფუძველზე მომზადებული „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების“ დებულება;
2. „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების“ დებულება – ნორმატიული აქტების სახელმწიფო რეესტრში შეტანისა და მისთვის სახელმწიფო რეგისტრაციის კოდის მინიჭების მიზნით წარედგინოს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს;
3. ძალადაკარგულად ჩაითვალოს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის 2002 წლის 9 ოქტომბრის დადგენილებით დამტკიცებული „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის გაცემის დებულება“ (სარეგისტრაციო კოდი №266003000, 16013, 005532);
4. „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების“ დებულება ძალაში შევიდეს ოფიციალურ ბეჭდვით ორგანოში გამოქვეყნებისთანავე.

კოლეგიის თავმჯდომარე

აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების
დ ე ბ უ ლ ე ბ ა

1. წინამდებარე დებულება შემუშავებულია საქართველოს „სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზიისა და ნებართვის გაცემის საფუძვლების შესახებ“, საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ და სალიცენზიო და სანებართვო მოსაკრებელის შესახებ“ კანონების მოთხოვნების შესაბამისად;

2. „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების“ დებულება:

ა) აწესრიგებს აუდიტორული საქმიანობასთან დაკავშირებულ საკითხებს, განისაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის სფეროებს და მათი მოქმედების ვადებს, ადგენს მისი გაცემის, მათი მოქმედების შეწყვეტის, გაუქმების და განახლების წესს;

ბ) განსაზღვრავს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს (შემდგომში აუდიტორული საქმიანობის საბჭო), როგორც აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების სახელმწიფო რეგულირების ორგანოს უფლებამოსილებას, ფუნქციებს და კომპეტენციას.

მუხლი 1. ზოგადი დებულება

1. აუდიტორი არის ფისკური პირი, რომელსაც აქვს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი, იგი აუდიტორული საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად – ლიცენზიის საფუძველზე ან/და აუდიტორი ფორმის მეშვეობით;

2. აუდიტორი ფორმა არის სავაჭრო, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და რომლის ერთადერთი საწევრებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა;

3. აუდიტორ ფორმას და მის ფილიალს აუდიტორული საქმიანობის უფლება ყოველგვან მხოლოდ მაშინ, თუ მასში სულ ცოტა ერთი აუდიტორი მაინც მუშაობს;

4. აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის მიღების უფლება აქვთ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული სერტიფიკატის მქონე აუდიტორებს და სახელმწიფო რეგისტრაციისგადაკვეთილ აუდიტორ ფორმებს;

5. საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის განსახორციელებლად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაიცემა (ცალ-ცალკე) შემდეგი სახის ლიცენზიები:

ა) საბანკო აუდიტის;

ბ) სადაზღვევო ორგანოსაციის აუდიტის

გ) საბირჟო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტის;

დ) ზოგადი აუდიტის (სხვა სამეურნეო სუბიექტების აუდიტი);

6. აუდიტორს ან აუდიტორ ფორმას შეუძლია მიიღოს ერთი ან რამდენიმე სფეროში აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია. აუდიტორი ფორმის წამოსაკვლითებლად ერთილია მათე სერტიფიკატის საფუძველზე გაიცემა თითოეული სახის მხოლოდ ერთი ლიცენზია;

7. აუდიტორებს და აუდიტორ ფორმებს მ.შ. სხვა სახელმწიფოებისას, აუდიტორული საქმიანობა საქართველოს ტერიტორიაზე შეუძლიათ განახორციელონ მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული ლიცენზიის საფუძველზე.

8. ლიცენზიით გაუქმებულ ან მოქმედების ვადისგადასული ლიცენზიით აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისათვის პასუხისმგებლობა განისაზღვრება საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად.

მუხლი 2. ლიცენზიის მისაღებად წარსადგენი დოკუმენტაცია

1. ლიცენზიის მაძიებელი ლიცენზიის მისაღებად აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს წარუდგენს წერილობით განცხადებას, რომელიც უნდა აკმაყოფილებდეს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 78-ე მუხლით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს. იგი ასევე უნდა შეიცავდეს:

ა) აუდიტორული ფორმისათვის სამეწარმეო რეგისტრში სასამართლოს რეგისტრაციის შესახებ მონაცემებს და ფორმაში დასაქმებულ აუდიტორთა მონაცემებს;

ბ) მითითებას, თუ რომელ ლიცენზიას მოითხოვს ლიცენზიის მაძიებელი;

2. განცხადებას უნდა ერთვოდეს:

ა) სერტიფიკატის ასლი, რის საფუძველზე უნდა გაიცეს ლიცენზია;

ბ) სასამართლოს გადაწყვეტილება (აუდიტური ფორმებისათვის);

გ) ფირმაში დასაქმებული აუდიტორების სერტიფიკატის ასლები და მათი საანკეტო მონაცემები (აუდიტური ფორმებისათვის);

დ) სალიცენზიო მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი.

3. სხვა სახელმწიფოს აუდიტორებისათვის:

ა) განცხადება (დადგენილი წესის მიხედვით);

ბ) სხვა სახელმწიფოების მიერ გაკეთებული აუდიტორული საქმიანობის უფლების დამადასტურებელი მოქმედი დოკუმენტის ქსერო ასლი (ლიცენზია, დიპლომი, სერტიფიკატი, ატესტატი);

გ) სალიცენზიო მოსაკრებლის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი.

4. აუდიტორული ორგანიზაციის რეორგანიზაციის, სახელწოდების ან ლიცენზიანტის ადგილმდებარეობის შეცვლის შემთხვევაში, აუდიტორული ორგანიზაცია ან მისი სამართლებრივად დაფუძნებული წარმომადგენელი აცხადებს აქნობის შესახებ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს. განცხადებას თან უნდა დაერთოს გადასაფორმებელი ის დოკუმენტები, რომლებიც ექვემდებარებიან შესაბამის ცვლილებებს.

5. ლიცენზიის გადაფორმება ხორციელდება ლიცენზიანტის მიერ განაცხადიდან 5 დღის განმავლობაში.

მუხლი 3. ლიცენზიის გაცემის წესი, მისი ამოქმედება. მოქმედების ვადები

1. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ლიცენზიის გაცემის თაობაზე გადაწყვეტილებას იღებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-9 თავით განსაზღვრული საჯარო ადმინისტრაციული წარმოების წესით და ამ დებულების შესაბამისად;

2. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ლიცენზირებისა და სახელმწიფო რეესტრის განყოფილება:

ა) 3 დღის ვადაში ამოწმებს ლიცენზიის მაძიებლის მიერ წარმოდგენილ განცხადების და მისზე თანდართული დოკუმენტების შესაბამისობას ამ დებულებით განსაზღვრული „ლიცენზიის მისაღებად წარსადგენი დოკუმენტაციის“ მოთხოვნებთან;

ბ) ლიცენზიის გაცემის ან ლიცენზიის გაცემაზე უარის თქმის თაობაზე ერთი თვის განმავლობაში ამზადებს სათანადო გადაწყვეტილებას;

გ) თუ საქმის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა დასადგენად აუცილებელია ადმინისტრაციული წარმოებისათვის ამ დებულებით დადგენილ ვადაზე მეტ, 7 დღის განმავლობაში ამზადებს დასაბუთებულ დოკუმენტს წარმოების ვადის 3 თვემდე გაგრძელების თაობაზე, რასაც არა უგვიანეს მომდევნო სამუშაო დღისა, აცნობებს ლიცენზიის მაძიებელს.

3. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ლიცენზიის გაცემის ან ლიცენზიაზე უარის თქმის თაობაზე გადაწყვეტილებას იღებს ამ დებულების „ლიცენზიის მისაღებად წარდგენილი დოკუმენტაციის“ მოთხოვნებთან განცხადების შესაბამისობის დადგენიდან 1 თვის ვადაში.

4. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ლიცენზირებისა და სახელმწიფო რეესტრის განყოფილება ლიცენზიის გაცემის შესახებ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დადგენილების საფუძველზე, დადგენილების მიღებიდან 3 დღის ვადაში გასცემს სალიცენზიო მოწმობას.

5. ლიცენზიის გაცემის ან ლიცენზიის გაცემაზე უარის თქმის თაობაზე გადაწყვეტილების მიღებისათვის, ამ დებულებით გათვალისწინებული ვადის დარღვევა წაითვლება ლიცენზიის გაცემის უარის თქმად და გასანიშნდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით.

6. ლიცენზია გაიცემა 3 წლის ვადით.

7. სხვა ქვეყნის არაარეზიდენტ აუდიტორებზე (აუდიტურ ფორმებზე) ლიცენზია შესაძლებელია გაიცეს კონკრეტული სამეურნეო სუბიექტის აუდიტზე.

8. ლიცენზიის მფლობელი უფლებამოსილია ლიცენზიით განსაზღვრული საქმიანობა განახორციელოს ლიცენზიის გაცემაზე გადაწყვეტილების ძალაში შესვლის დღიდან.

9. ლიცენზიის სხვა პირისათვის გადაცემა აკრძალულია.

მუხლი 4. ლიცენზიის გაცემაზე უარის თქმის საფუძველი

1. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო არ გასცემს ლიცენზიას თუ:

- ა) ლიცენზიის მადიებლის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაცია არ აკმაყოფილებს ამ დებულებით დადგენილ სალიცენზიო პირობებს;
- ბ) ლიცენზია მას გაუუქმდა და გაუქმებიდან არ გასულა 1 წელი;
- გ) ლიცენზიის მადიებელს შეწერებულ აქვს ლიცენზიის მოქმედება და არ არის აღმოუჩენილი მისი შეწერების საფუძველი;
- დ) თუ სერტიფიკატის მოქმედების ვადის გასვლაზე დარწმუნდა 60 დღემდე ნაკლები;
- ე) თუ წარმოდგენილი სერტიფიკატის საფუძველზე უკვე გაცემულია სხვა ფირმაზე ამ სახის ლიცენზია.

2. ლიცენზიის გაცემის გადაწყვეტილება ლიცენზიის გაცემაზე უარის თქმის შესახებ, შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში.

მუხლი 5. ლიცენზიის მოქმედების შეჩერება, გაუქმება და განახლება

1. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) შეიძლება შეუწირდეს აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია: თუ ლიცენზიის მფლობელი არღვევს კანონით დადგენილ სალიცენზიო პირობებს.
2. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ლიცენზიების შეწერების შესახებ მიღებულ გადაწყვეტილებაში მიუთითებს ლიცენზიის შეწერების დასაბუთებულ მიზეზებს, განსაზღვრავს მისი გამოსწორების ვადებს (არაუგვიანეს 3 თვისა), რომელთა შესრულებაც შემდგომში გამოიწვევს ლიცენზიის მოქმედების განახლებას.
3. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო უფლებამოსილია ლიცენზიის მოქმედების განახლების შესახებ ადმინისტრაციული წარმოების დასრულებამდე, წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით, განაახლოს ლიცენზიის მოქმედება;
4. ლიცენზიის შეწერების ან განახლების შესახებ გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სასამართლოში.
5. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო ლიცენზიის გაცემაზე გადაწყვეტილების ძალადაკარგულად (გაუქმებულად) გამოცხადების შესახებ, გარდა საქართველოს სოციალ-დემოკრატიული კოდექსის 61-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნებისა, იღებს იმ შემთხვევაში, თუ:
 - ა) დადგინდება აუდიტის დაბად დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტი;
 - ბ) გამოვლინდება აუდიტის ნაბარებისას საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, აუდიტის ეთიკის მოთხოვნების, დებულებების და ნორმატიული აქტების დარღვევების ფაქტები;
 - გ) ლიცენზიის გაცემის შემდეგ გამოვლინდება მის მისაღებად აუდიტორის (აუდიტურ ფირმის) მიერ არასწორი მონაცემების წარდგენის ფაქტი;
 - დ) აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) ლიცენზიით გათვალისწინებულ აუდიტორული საქმიანობას ეწევა;
 - ე) დადგინდება აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) მიერ თავისი საქმიანობის თვისებების მომხახვრებისა და საფასო პოლიტიკის არაკეთილსინდისიერი რეკლამირების ფაქტები;
 - ვ) ლიცენზიის მოქმედების შეწერების ვადის გასვლა, თუ ამ ვადის განმავლობაში არ აღმოჩნდება მისი შეწერების საფუძველი;
 - ზ) ლიცენზიის მფლობელის მოთხოვნა;
 - თ) ლიცენზიის სახელწოდების შეცვლისას;
 - ი) ლიცენზიის მფლობელის გარდაცვალება (ლიკვიდაცია) დადგენილი წესით გარდაცვლილად ან უგზო-უკელოდ დააკარგულად აღიარება და ქმედითუნაროდ ცნობა.

6. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო გადაუღებლობის შემთხვევაში, როდესაც გადაწყვეტილების მიღების დაყოვნებამ შეიძლება არსებითი ზიანი მიაყენოს საჯარო ან კერძო ინტერესებს, 3 დღის ვადაში ეძებულობს დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას ლიცენზიის გაუქმების შესახებ და დაუყოვნებლივ ატყობინებს ლიცენზიის მფლობელს.

7. სალიცენზიო მოწმობა, რომელიც გაუქმებული იქნა აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით, გადაწყვეტილების ძალაში შესვლიდან 3 დღის განმავლობაში, უბრუნდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს.

8. აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, გადაუღებლობის შემთხვევაში, როდესაც გადაწყვეტილების მიღების დაყოვნებამ შეიძლება არსებითი ზიანი მიაყენოს საჯარო ან კერძო ინტერესებს, ეძებულობს დასაბუთებულ გადაწყვეტილებას ლიცენზიის მოქმედების შეწერების ან გაუქმების შესახებ და დაუყოვნებლივ ატყობინებს ლიცენზიის მფლობელს.

9. თუ ლიცენზიის მოქმედების შეჩერებამ ან გაუქმებამ შეიძლება გამოიწვიოს სა-
'სოგადოებრივი ან სახელმწიფო ინტერესებისათვის ზიანის მიყენება, ლიცენზიის
მფლობელს შეიძლება მიეცეს უფლება გარკვეული ვადით გააგრძელოს ლიცენზიით გათ-
ვალისწინებული საქმიანობა, აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ზედამხედველობით.

10. ადმინისტრაციული საჩივრის ან ხარისხის წარდგენის შემთხვევაში ლიცენზიის
გაცემის ან მის გაცემაზე უარის თქმის, მისი მოქმედების შეჩერების ან განახლების ან ან
მისი გაუქმების შესახებ გადაწყვეტილება არ შენერდება, თუ აუდიტორული საქმიანობის
საბჭო ან საჩივრის განმხილველი ორგანო არ მიიღებს სხვა გადაწყვეტილებას.

**მუხლი 6. სალიცენზიო რეესტრის და ლიცენზიაში ცვლილებების შეტანის წარმოების
წესი**

აუდიტორული საქმიანობის საბჭო:

ა) კანონით დადგენილ შემთხვევებში და დადგენილი წესით გასცემს ლიცენზიას,
შეაქვს მასში ცვლილება, შეაჩერებს ან განაახლებს მის მოქმედებას ან აუქმებს მას;

ბ) აწარმოებს უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრს;

გ) გადაწყვეტილების მიღებიდან 10 დღის ვადაში აცნობებს საქართველოს იუსტიციის
სამინისტროს ლიცენზიის გაცემის, მასში ცვლილების შეტანის, მისი მოქმედების შეჩერ-
ების ან განახლების ან მისი გაუქმების თაობაზე;

დ) გადაწყვეტილების მიღებიდან 10 დღის ვადაში აქვეყნებს ინფორმაციას ლიცენზიის
გაცემის, მასში ცვლილებების შეტანის, მისი მოქმედების შეჩერების ან განახლების ან
მისი გაუქმების შესახებ, (გარდა საქართველოს სოცადი ადმინისტრაციული კოდექსით
განსაზღვრული საიდუმლო ინფორმაციისა), საქართველოს - „საქართველოს საკანონმდ-
ბლო მაცემში“;

ე) კანონმდებლობით დადგენილი წესით ინახავს ლიცენზიის ჩაძიებლის მიერ წარმო-
დგენილ დოკუმენტაციას;

ვ) კანონით დადგენილი წესით ახორციელებს კონტროლს ლიცენზიის მფლობელის
მიერ სალიცენზიო პირობების შესრულებაზე.

მუხლი 7. სალიცენზიო მოწმობის დაკარგვა ან დაზიანება

1. სალიცენზიო მოწმობის დაკარგვის ან დაზიანების შემთხვევაში ლიცენზიის მფლო-
ბელი აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიმართავს წერილობით განცხადებით სალიცენ-
ზიო მოწმობის დუბლიკატის გაცემის თაობაზე.

2. განცხადების მიღებიდან 2 დღის ვადაში ლიცენზიის გამცემი გასცემს სალიცენზიო
მოწმობის დუბლიკატს, შესაბამისი ინფორმაცია შეაქვს უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში
და ამის თაობაზე აცნობებს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სახელმწიფო სალი-
ცენზიო რეესტრში შესაბამისი ცვლილებების შესატანად.

3. სალიცენზიო მოწმობის დუბლიკატს აქვს ისეთივე იურიდიული ძალა, როგორც მის
დუღანს.

4. სალიცენზიო მოწმობის დუბლიკატის გაცემისათვის გადასახდელი მოსაკრებლის
ოდენობა განისაზღვრება „სალიცენზიო და სანებართვო მოსაკრებლის შესახებ“ საქარ-
თველოს კანონით.

**მუხლი 8. სალიცენზიო რეესტრების ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და მასუბისმგე-
ბლობა**

1. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ლიცენზირებისა და სახელმწიფო რეესტრის
განყოფილება აწარმოებს უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრს, სადაც შეაქვს შემდეგი მონა-
ცემები:

ა) ლიცენზიის გაცემის, მასში ცვლილებების შეტანის, მისი მოქმედების შეჩერებისა
და განახლების, მისი გაუქმების და დუბლიკატის გაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მი-
ღებიდან 2 დღის ვადაში;

ბ) ლიცენზიის მფლობელის (ფიზიკური პირის) სახელი, გვარი, საცხოვრებელი და სა-
მუშაო ადგილი;

გ) ლიცენზიის მფლობელის (აუდიტორი ფირმის) საფირმო სახელწოდების (სახელის,
გვარის), ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის, ადგილსამყოფელის შეცვლის ან რე-
ორგანიზაციის შესახებ;

დ) ლიცენზიის სახე (სახეები);

ე) სალიცენზიო მოწმობის ნომერი და გაცემის თარიღი;

2. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ლიცენზირებისა და სახელმწიფო რეესტრის განყოფილებამ უწყებრივ სალიცენზიო რეესტრში შეტანილი მონაცემები 10 დღის განმავლობაში აცნობოს სახელმწიფო სალიცენზიო რეესტრის მწარმოებელს – საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს.

3. ყველას აქვს უფლება საქართველოს ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი წესით გაეცნოს სალიცენზიო რეესტრის მონაცემებს და მიიღოს ლიცენზიასთან დაკავშირებული საჯარო ინფორმაცია.

მუხლი 9. პასუხისმგებლობა ამ დებულების დარღვევისათვის

1. პასუხისმგებლობა ამ დებულების დარღვევისათვის განისაზღვრება საქართველოს კანონმდებლობით.

ლიტერატურა

1. საქართველოს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონი 7 თებერვალი №623-11-ს.
2. საქართველოს პარლამენტის დადგენილება „საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დებულების დამტკიცების შესახებ“ – 1995 წ. 30 ივნისი.
3. საქართველოს „ეროვნული ბანკის შესახებ“ კანონი.
4. IFAC – „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ (ასს) 1-ლი და 2-ე წიგნი, თბილისი, 1999 წ.
5. IFAC – „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, 2000 წ.“.
6. რ. მონტგომერი „მონტგომერის აუდიტი“, თბილისი, „უნიანსიუბი“ 1997 წ.
7. ა. შერემეტი, ე. სუიტი „აუდიტის საფუძვლები“, თბილისი, 1998 წ.
8. ი. გოდერძიშვილი „აუდიტორული საქმიანობა და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა“, თბილისი, 1996 წ.
9. თ. მელქაძე „სახელმწიფო კონტროლი და თეორია: პრაქტიკა, პერსპექტივა“, თბილისი, 1996 წ.
10. ნ. ჭითანავა „გარდაამავალი პერიოდის სოციალურ ეკონომიკური პრობლემები“, თბილისი, 1997 წ.
11. თ. იაშვილი „როგორ გაეაფორმოს ხელშეკრულება“, თბილისი, „ბიზნეს-კურიერი“ 2000 წ.
12. ი. მესხია, მ. მურჯიკელი „ეკონომიკის რეფორმა საქართველოში“ თბილისი, „უნივერსიტეტი“ 1996 წ.
13. ე. ხარაბაძე „ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია“, თბილისი, „უნივერსიტეტი“ 1996 წ.
14. ე. ხარაბაძე „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“, თბილისი, „უნივერსიტეტი“ 2001 წ.
15. ე. კუპრევიშვილი „ბუღალტრული აღრიცხვის კურსი“ თბილისი, 2002 წ.
16. ლ. ბურდული „ეკონომიკური საქმიანობის ანალიზის აქტუალური საკითხები“ თბილისი, 2001 წ.
17. რ. ძაძაშია „ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების სამეცნიერო-სამართლებრივი საფუძვლები“, „თერგი“ 1997 წ.
18. ი. მესხია, დ. მადლაკელიძე, ნ. ეაშაიძე „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები“ თბილისი „ბიზნეს-კურიერი“ 2001 წ.
19. დ. გრიგალაშვილი „როგორ ჩაეტაროს აუდიტი“ თბილისი, 1995 წ.
20. პრაქტიკული აუდიტი (გადამუშავებული თარგმანი ბ. ალავერდაშვილი) თბილისი, 1996 წ.
21. ე. ცირაშუა, თ. ლიტენიოვი „აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაცია და მეთოდოლოგია“ თბილისი, 1997 წ.

22. აუდიტის საფუძვლები (ზ. ლიპარტია რედაქტორობით) თბილისი, „უნივერსიტეტი“ 1997 წ.
23. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო – ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტის შრომები „გარდაამავალი პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური პრობლემები საქართველოში“ ტომები 1-5.
24. რ. მონტგომერი „აუდიტ მონტგომერი“ თბილისი 1998 წ. „ფინანსები“.
25. ე. შერმეტი, ე. ხუიტი „აუდიტის საფუძვლები“ თბილისი 1998 წ.
26. Adams P. Основы аудита. М. „Аудит“ 1995 г.
27. Камышанов П. Практическое пособие по аудиту. М. „ИНФРА“ 1996 г.
28. Джек К. Робертсон „Аудит“ М. „Контакт“ 1993 г.
29. Скобари В. „Аудит“ (методология и организация) М. „Дело и Сервис“ 1998 г.
30. Белуха Н. „Судебно-бухгалтерская экспертиза“ М. „Дело“ 1993 г.
31. Камышанов П. „Практическое пособие по аудиту“ М. „ИНФРА“ 1998 г.
32. Барашников Н. „Организация и методика проведения общего аудита“ М. „Филинь“ 1996 г.
33. „Аудит“ (под редакции Фридмана) М. „Юность“ 1954 г.
34. Даниловский Ю. Шапигуевский С. „Аудит - учебное пособие“ М. „ФБК-Пресс“ 1998 г.
35. Терехов А. „Аудит“ М. „Финансы и функции“ 2000 г.
36. Подольский В. „Аудит“ М. „Аудит“ 1997 г.
37. Общий аудит - под редакцией Королёва С. М. „Российская академия“ 1996 г.
38. Чуханов В. „Курс лекции по аудиту“ М. „Финстатинформ“ 1997 г.