

ახალციხის სახელმწიფო სასწავლო უნივერსიტეტი

თინა გელაშვილი
კარლო ხუციშვილი

აუდიტის საფუძვლები

(სახელმძღვანელო)



გამომცემლობა „უნივერსალი“
თბილისი 2010

უაკ (UDC) 657.6
გ - 296

წიგნში განხილულია აუდიტის თეორიული საკითხები და პრაქტიკული პრობლემები, ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე დაყრდნობით. წიგნი განკუთვნილია უმაღლესი სასწავლებლების, ეკონომიკისა და ბიზნესის მართვის ფაკულტეტის სტუდენტებისათვის, აგრეთვე საკითხით დაინტერესებული ყველა პირისათვის.

სამეცნიერო რედაქტორი: ეკონომიკურ მეცნიერებათა
დოქტორი, სრული პროფესორი
ზურაბ ლიპარტია

რეცენზენტი: ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
სრული პროფესორი
ცისკარა ზარანდია

© თ. გელაშვილი, ე. ხუციშვილი, 2010

გამომცემლობა „**უნივერსალი**“, 2010

თბილისი, 0179, ი. ჯავახიშვილის გამზ. 19, ☎: 22 36 09, 8(99) 17 22 30

E-mail: universal@internet.ge

ISBN 978-9941-12-884-4

თემა 1. აუდიტის არსი, მიზნები და ამოცანები

- 1.1 აუდიტის არსი, წარმოშობა და მისი განვითარების ადრეული ეტაპები, აუდიტის კავშირი სხვადასხვა მეცნიერებებთან;
- 1.2 აუდიტის მიზნები, ამოცანები და ფუნქციები, ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები;

1.1 აუდიტის არსი, წარმოშობა და მისი განვითარების ადრეული ეტაპები

აუდიტის განვითარების ისტორია, როგორც აუდიტის თეორიის მკვლევარები ამტკიცებენ, უძველეს წარსულში უნდა ვეძებოთ. აუდიტის აღმოცენება დაკავშირებულია სამეურნეო აღრიცხვის განვითარების ისტორიასა და მის განუყოფელ ნაწილთან საბუღალტრო აღრიცხვასთან.

ცნობილი ამერიკელი მეცნიერი, რობერტ მონტგომერი თვლის, რომ „ანგარიშგების პრაქტიკა სათავეს იღებს დაახლოებით ძველი წელთაღრიცხვით 4000 წლიდან, როდესაც ახლო აღმოსავლეთის უძველეს ქვეყნებში მალაღგანვითარებადი სახელმწიფოების შექმნა და სამეურნეო საქმიანობის მონესრიგება დაიწყო.

ჩინეთში, ჩოუს დინასტიის ეპოქაში (1122-255.ჩვ.წ-მდე) აღრიცხვის სახელმწიფო სისტემა მოიცავდა საფუძვლიანად დამუშავებულ ბიუჯეტს და სამთავრობო დეპარტამენტის აუდიტს.

ათენში, ძველი წელთაღრიცხვის V ს-ში, სახალხო კრება აკონტროლებდა სახელმწიფოს შემოსავალსა და გასავალს, ხოლო ქვეყნის საფინანსო სისტემაში შედიოდნენ სამთავრობო აუდიტორები, რომლებიც ამოწმებდნენ თანამდებობის პირთა დოკუმენტებს მათი უფლებამოსილების შეწყვეტის შესახებ.

რომის რესპუბლიკაში სახელმწიფო ფინანსები სენატის კონტროლს ექვემდებარებოდა, ხოლო სახელმწიფო ბიუჯეტს ხაზინადარის მეთვალყურეობით ამონმებდა აუდიტორთა შტატები.

ინგლისურენოვან ქვეყნებში ცნობა აუდიტის შესახებ და ჩვენამდე მოღწეული ყველაზე ძველი სააღრიცხვო დოკუმენტი, არის ინგლისისა და შოტლანდიის „სახაზინო არქივი“, რომელიც დათარიღებულია 1130 წლით. მე-13 საუკუნეში ცნობები აუდიტორთა და აუდიტის შესახებ გვხვდება, როგორც ინგლისში, ისე იტალიაში, ხოლო ამავე საუკუნეში, საფრანგეთში დაწერილი თხზულება ქონების მართვის შესახებ მეპატრონეებს ურჩევდა ყოველწლიურად ჩაეტარებინათ აღრიცხვის აუდიტი.

ძველად დიდ ბრიტანეთში ორი ტიპის აუდიტი ტარდებოდა. ქალაქებში აუდიტი საჯაროდ ტარდებოდა და მას მმართველი თანამდებობების პირები და მოქალაქეები ესწრებოდნენ. აუდიტი მთავრდებოდა აუდიტორის ანგარიშის მოსმენით, რომელსაც ხმამაღლა კითხულობდა ხაზინადარი (ანგარიშის მოსმენის პრაქტიკა დაინერგა იმასთან დაკავშირებით, რომ ძველ დროში მოსახლეობის უმეტესობა წერაკითხვის უცოდინარი იყო). მე-16 საუკუნის დასაწყისისათვის ქალაქების აუდიტორებმა დაიწყეს თავიანთ ანგარიშებში ასეთი ტიპის შენიშვნების ჩართვა: „მოსმენილია ქვემოთ ხელისმომწერი აუდიტორების მიერ“.

აუდიტის მეორე ტიპი წარმოადგენდა მსხვილი მამულების ფინანსურ მმართველთა საგადასახადო ანგარიშების დეტალურ შემოწმებას „დებეტისა და კრედიტის“ მიხედვით, რომელიც მთავრდებოდა „აუდიტორიული დეკლარაციით“, ე.ი. ზედაპირი ანგარიშგებით მამულის მეპატრონისა და მმართველთა საბჭოს წინაშე. აუდიტორი ჩვეულებრივ ამ საბჭოს წევრი იყო და თანამედროვე, შინაგანი აუდიტორის წინამორბედად შეიძლება ჩაგვეთვალა.

აუდიტის ორივე ტიპი, რომლებიც ტარდებოდა დიდ ბრიტანეთში თითქმის მე-18 საუკუნემდე, პირველ რიგში იქით იყო მიმართული, რომ უზრუნველყო სახელმწიფო და

კერძო თანამდებობის პირთა ანგარიშგება მათ გამგებლობაში არსებულ საშუალებებზე. ამ სახეობათა აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენდა გაანგარიშებათა ხარისხის შემოწმება, თუ არ ჩავთვლით ისეთ შემთხვევებს, როცა უზუსტობები მოტყუების მცდელობას უკავშირდებოდა. ეკონომიკური ცვლილებების შედეგად აუდიტმა თანდათან იცვალა სახე და მოსმენის პროცესიდან წერილობითი დოკუმენტაციის დანვრით ანალიზად და დამამტკიცებელი მოწმობების სახე მიიღო. პროფესიონალი აუდიტორი მხოლოდ მე-19 საუკუნის მეორე ნახევარში იქცა საქმიანი სამყაროს ორგანულ ნაწილად.

XX საუკუნეში აუდიტორულმა საქმიანობამ არსებითი ცვლილებები განიცადა. აუდიტორული საქმიანობა დაიხვეწა და განვითარების მაღალ დონეზე ავიდა. მიუხედავად ამისა, აუდიტორული შემოწმების ახალი წესების და მეთოდების დამუშავება დღეისათვის ისევ მიმდინარეობს,

საქართველომ დამოუკიდებლობის მოპოვების შემდეგ დაიწყო საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლა, რამაც აუდიტის აუცილებლობა მოითხოვა, ხოლო 1995 წლის 7 თებერვალს საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულმა კანონმა „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, ხელი შეუწყო ჩვენს ქვეყანაში აუდიტორული საქმიანობის შემდგომ განვითარებას.

აუდიტორული საქმიანობა, როგორც არასახელმწიფოებრივი კონტროლის საყოველთაოდ აღიარებული და ცხოვრებაში პრაქტიკით შემოწმებული ფორმა, ფართო მასშტაბურ გამოყენებას პოულობს ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პირობებში.

ცნობილია, რომ ცივილიზებულ ქვეყნებში აუდიტორის პროფესია პრესტიჟულია და დიდი პოპულარობით სარგებლობს. ამასთანავე, ამ პროფესიის ფართო სპექტრი მოითხოვს მაღალ პროფესიონალიზმს, პატიოსნებას, დამოუკიდებლობას, მიუკერძოებლობას და რაც მთავარია, ეკონომიკის, ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშგების და იურიდიული დისციპლინების ღრმა ცოდნას.

მსოფლიოში საყოველთაოდ აღიარებული საერთაშორისო აუდიტორული საკონსულტაციო ფირმებია: Ernst & Young, Deloitte touche Tohmatsu, KPMG, PriceWaterhouse Coopers, რომელთა საქმიანობის ძირითად პრინციპად მიჩნეულია პროფესიულ ეთიკის ნორმების დაცვა, მტკიცე სამემსრულებლო დისციპლინა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სრულყოფილი ცოდნა და მათი მოთხოვნების შესრულება.

აუდიტი წარმოადგენს მეცნიერებას, სპეციალურ ცოდნითა და სისტემის საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფუნქციონირებადი, ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო პროცესებისა და ფინანსური ოპერაციების კანონიერების, უტყუარობის და ეკონომიკური მიზანშეწონილობის შესწავლის პრინციპებისა და ხერხების შესახებ, რაც მიიღწევა სააღრიცხვო-საანგარიშგებო და სხვა ეკონომიკური ინფორმაციის, აგრეთვე კონტროლის ობიექტურობის ფაქტიური მდგომარეობის გამოკვლევის საფუძველზე.

აუდიტის, როგორც გამოყენებითი პრაქტიკული მეცნიერების მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს ეკონომიკური სუბიექტების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კვლევასთან დაკავშირებული ეკონომიკური მეცნიერებების (ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, დაგეგმვის და სხვა) კვლევის მეთოდების ერთობლიობა, რომელთა მეშვეობითაც მიიღწევა საფინანსო-ეკონომიკური შედეგების შესახებ მონაცემთა დაჯგუფება და განზოგადებული სახით წარმოდგენა დროსა და სივრცეში.

დისციპლინა აუდიტი თანამედროვე ცივილიზებული მსოფლიოს მიერ აღიარებულია, როგორც ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა.

აუდიტორულ შემონმებას (აუდიტს) ახორციელებენ ინდივიდუალური აუდიტორები და აუდიტორული ფირმები, იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ აქტებთან სამეწარმეო საქმიანობის, საჯა-

რო ბუღალტრული აღრიცხვის, დაბეგურისა და სხვა სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შესაბამისობა.

აუდიტორული ფინანსური კონტროლის დანიშნულებაა შემოწმების შედეგები გადაეცეს შემომწმებით დაინტერესებულ პირებს.

აუდიტორთა შემოწმება შეიძლება მიმართული იქნეს ორგანიზაციაში ფინანსური დარღვევების აღსაკვეთად.

აუდიტორული შემოწმების ჩატარება ხდება აუდიტორსა და დამკვეთს შორის გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე.

აუდიტორი არ არის ვალდებული დანაკლისებისა და დარღვევების გამოვლენის შემთხვევაში მიიღოს რაიმე სანქციები სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელების წინააღმდეგ. შემოწმების შედეგი ფორმდება აუდიტორული დასკვნით, რომელიც წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშების უტყუარობის დამადასტურებელ დოკუმენტს. მაქსიმუმი, რაც შეიძლება გააკეთოს აუდიტორმა შემოწმების დროს აღმოჩენილი დარღვევების ფაქტზე რეაგირების შესახებ, ეს არის უარყოფითი დასკვნის გაცემა.

აუდიტის დროს დგინდება ფინანსურ-ეკონომიკური მაჩვენებლების სანდოობა, ასევე სამეურნეო საქმიანობის გაუმჯობესების მიზნით, დანახარჯების რაციონალურად გამოყენების შემთხვევაში, ოპტიმალური მოგების მიღებისათვის რეკომენდაციების შემუშავება. აუდიტი ადგენს, რამდენად შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვისა და საქმისწარმოების ორგანიზაცია დადგენილ წესებს და ნორმატივებს.

დისციპლინა აუდიტს მჭიდრო კავშირი აქვს ბუღალტრულ აღრიცხვასთან, საგადასახადო კანონმდებლობასთან და კერძო სამართალთან.

აუდიტის დისციპლინის არსის უკეთ გაგების მიზნით საჭიროა ერთმანეთთან შედარდეს აუდიტის საქმიანობა ფინანსური კონტროლის ისეთ ფორმასთან, როგორცაა რევიზია.

აუდიტისაგან განსხვავებით, რევიზია ტარდება შესამონმებელი ობიექტის ხელმძღვანელობის ნება-სურვილისაგან დამოუკიდებლად და მიზნად ისახავს განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციების მართებულობის, კანონიერების, მიზანშეწონილობისა და ეფექტურობის დადგენას. რევიზიის შედეგების მიხედვით შეიძლება დაისვას ხელმძღვანელი პირების პასუხისმგებლობის საკითხი და გამოყენებული იქნეს მათ მიმართ სანქციები.

აუდიტი ტარდება სახელმწიფო მმართველობითი სტრუქტურისაგან დამოუკიდებლად, ხოლო რევიზიის დამკვეთად სახელმწიფო მმართველობის ორგანოები გამოდიან. მიუხედავად რევიზიისა და აუდიტს შორის ასეთი განსხვავებისა, მათ აქვთ საერთო დამახასიათებელი ნიშნები, როგორც ორგანიზაციულ მიდგომებში, ასევე გამოყენებულ ხერხებსა და მეთოდებში:

– აუდიტსა და რევიზიას აქვს ერთი მიზანი: სამეურნეო სუბიექტების საფინანსო საქმიანობაში დარღვევების გამოვლენა, ლოკალიზება და შეფასება.

– ისინი ეყრდნობიან საერთო ნორმატიულ-სამართლებრივ საფინანსო საფუძველს და კონტროლის განსახორციელებლად იყენებენ ფინანსურ ბაზას;

– აუდიტი და რევიზია შეიძლება ჩატარდეს, როგორც გარე აუდიტორიების (გარე რევიზორების), ისე შიდა აუდიტორიების (შიდა რევიზორების) მიერ.

აუდიტსა და რევიზიას შორის განსხვავება სამეურნეო საქმიანობისა და მართვის თვალსაზრისით, არის ის, რომ აუდიტი ხორციელდება მართვის **ჰორიზონტალური კავშირების** საფუძველზე და სამართლებრივი საფუძველებით. აუდიტსა და დამკვეთს შორის ურთიერთობას საფუძველად უდევს ურთიერთდინტერესება და ნებაყოფლობა, რაც ხელშეკრულებით ფორმდება. სწორედ კომერციული საფუძველი წარმოადგენს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისაგან გამიჯვნის ძირითად ნიშან-თვისებას. რევიზია კი ხორციელდება მკაცრად ვერტიკალური კავშირების საფუძ-

ველზე, ადმინისტრაციული წესით დანიშვნით დაუფარავი იძულების წესებით.

აქედან გამომდინარე აუდიტი უაღრესად ტევადი შინა-არსის ცნებაა, ამიტომ სხვადასხვა ლიტერატურაში მისი განსაზღვრება სხვადასხვაა. აუდიტის ყველაზე სრული განსაზღვრება შემდეგია:

„აუდიტი ეწოდება ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემატურ პროცესს, იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცებების შესაბამისობის ხარისხი და შემონმების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს.“

აუდიტის შესახებ ყველა განმარტებაში, ისევე როგორც აღნიშნულ განმარტებაში, დაფიქსირებულია, რომ აუდიტი არის საქმიანობის სფერო, რომელიც მოიცავს აუდიტორიულ შემონმებას, აუდიტორიული მომსახურების განევას, დანესებულებებსა და ორგანოზაციებში მათი საქმიანობის ბუღალტრული ანგარიშგების, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის პირველადი დოკუმენტაციებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის რეესტრების, საგადასახადო დეკლარაციების სხვა ფინანსური ვალდებულებებისა და ამ სუბიექტის მიერ განხორციელებული ოპერაციების მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის და უტყუარობის დადგენის მიზნით, რის საფუძველზეც დადგენილი კრიტერიუმებიდან გამომდინარე მზადდება შესაბამისი დასკვნა.

1.2 აუდიტის მიზნები და ამოცანები. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები.

„აუდიტის საფუძველების“ დისციპლინის მიზნები და ამოცანები მისი არსიდან და პრაქტიკული საქმიანობიდან გამომდინარეობენ.

აუდიტორი უნდა იყოს დამოუკიდებელი პირი, რომელიც დანიშნულია იმისათვის, რომ გამოიკვლიოს ორგანიზა-

ცია, მისი ჩანაწერები, მომზადებული ფინანსური ანგარიშები და ჩამოაყალიბოს აზრი მათი მომზადების სიზუსტის შესახებ. აუდიტის მთავარი მიზანია ის, რომ აუდიტორს თამამად შეეძლოს თქმა „ეს ანგარიში შეესაბამება სიმართლეს“ ან „არ შეესაბამება სიმართლეს“. აუდიტის უმთავრესი მიზანია, რომ აუდიტორმა საკუთარი აზრი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოხატოს, ისე რომ ამ ანგარიშებით დაინტერესებულმა პირებმა მას ნდობა გამოუცხადონ და მისი გადაწყვეტილება სახელმძღვანელოდ მიიღოს.

აუდიტის ჩატარების მიზანია:

ა) გამორიცხოს შეცდომები და გაყალბების შემთხვევები;

ბ) თავიდან აიცილოს შეცდომები მკაცრი მორალური ეფექტების საშუალებით;

გ) უზრუნველყოს თანმხლები ეფექტების მოხდენა;

დ) აუდიტორი თავის კლიენტებს უნდა დაეხმაროს საბუღალტრო, საგადასახადო, საფინანსო სისტემებთან დაკავშირებული და სხვა პრობლემების მოგვარებაში.

საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით აუდიტორის მიზანია წარმოადგინოს დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის, ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულისა და მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ.

როგოც წესი, დამოუკიდებელი აუდიტორები საფინანსო ანგარიშგების ჩვეულებრივ აუდიტს ატარებენ. ასეთი აუდიტის მიზანია გამოხატოს აზრი, იმის შესახებ, თუ რამდენად სწორად ასახავს ანგარიში ფინანსურ მდგომარეობას, ოპერაციების შედეგებს, ფულად შემოსავლებს ანგარიშგების საზოგადოდ მიღებულ პრინციპებთან შესაბამისობაში.

აუდიტის უშუალო მიზანი შეიძლება გახდეს ზოგიერთი ადამიანის მოთხოვნილება განსაზღვრული სანარმოს ფინანსური ანგარიშების საჭიროებაზე. ასეთი პირები შეიძლება იყოს მოცემული სანარმოს კრედიტორები, ინვესტორები, სამთავრობო ორგანოები.

ვინაიდან საწარმოების ხელმძღვანელებს ესაჭიროებათ შიდა კონტროლის ფაქტიურად არსებული მდგომარეობა და მისი გამოსწორების გზები, ამიტომ აუდიტის დამატებით მიზანს კლიენტისათვის შიდა კონტროლის სისტემის სტრუქტურაზე ინფორმაციის მიწოდება წარმოადგენს.

ამრიგად, აუდიტის ჩატარების მიზნები შეიძლება ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად:

მონაცემების ასახვის სისრულე; სიზუსტე; არსებობა; საანგარიშო პერიოდის განსაზღვრება; შეფასება; უფლებები და მოვალეობები; მონაცემების წარდგენა.

აუდიტის მრავალნაზნაგოვანი მიზნები და ამოცანები შეიძლება სქემატურად შემდეგნაირად გამოისახოს:

აუდიტორული საქმიანობა		
აუდიტი		აუდიტთან დაკავშირებული მომსახურება
შიდა	გარე(დამოუკიდებელი)	კონსულტაციები(აღრიცხვის, ანგარიშების შედგენის, დაბეგვრის, იურიდიული)
	სავალდებულო	აღრიცხვის წარმოება
	საინიციატივო	აღრიცხვის აღდგენა
	სპეციალური	სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი და სხვა

აუდიტორმა თავისი პროფესიული საქმიანობის განხორციელებისას უნდა უზრუნველყოს აუდიტის წინაშე მდგომი ამოცანების გადაწყვეტა და აუდიტორულ დასკვნაში დამკვეთის ფინანსური მდგომარეობის ადეკვატური ასახვა.

აუდიტორული შემონმების ამოცანები ითვალისწინებს აუდიტორული შემონმების ჩატარებას მაღალხარისხიანად, აუდიტორული ფირმების კომპიუტერიზაციას, მათ დაკომპლექტებას მაღალკვალიფიციური, კეთილსინდისიერი, კანონდამცველი ერთგული ადამიანებით: აუდიტორულმა ფირმამ ყველა ხარჯი უნდა დაფაროს და მიიღოს მოგება.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები. 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 გადანყვეტილების მისაღებად, რის გამოც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია უნდა შეესაბამებოდეს მომხმარებელთა გადანყვეტილების მისაღებად საჭირო მოთხოვნილებებს და აუცილებლად უნდა იყოს საიმედო იმ თვალსაზრისით, რომ ზუსტად ასახავდეს სანარმოს საქმიანობის შედეგებს და ფინანსურ მდგომარეობას, გამოხატავდეს სამეურნეო ოპერაციებისა და მოვლენების ეკონომიკურ არსს.

„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: მესაკუთრენი, დამფუძნებლები, კრედიტორები, ინვესტორები და სხვა პირები, რომელთაც მოქმედი კანონმდებლობით უფლება აქვთ მიიღონ ბუღალტრული და საფინანსო ანგარიშგებაში ასახული ინფორმაცია“.

ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები პირობითად შეიძლება დაიყოს:

- 1) პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე;
- 2) არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე;
- 3) ფინანსურად დაუინტერესებელ მომხმარებლებლად.

პირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნებიან:

1) არსებული და პოტენციური ინვესტორები, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან მათ მიერ ჩადებული ინვესტიციებისა და ინვესტიციიდან მიღებულ შემოსავლებთან დაკავშირებული რისკით. ამავე კატეგორიის მომხმარებლებს

მიეკუთვნება საკრედიტო ორგანიზაციები, მომწოდებლები და კრედიტორები;

2) დაქირავებული მუშაკები (სანარმოო პერსონალი), რომლებიც დაინტერესებულნი არიან ფინანსური მდგომარეობის სტაბილურობით და მომგებიანობით;

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

4) მომწოდებლები და სხვა სავაჭრო კრედიტორები დაინტერესებულნი არიან ფინანსური ანგარიშგებით ინფორმაციით, რომელიც საშუალებას მისცემს მათ განსაზღვრონ რამდენად დროულად მიიღებენ კუთვნილ თანხებს;

5) მთავრობები და მათი უწყებები ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციით დაინტერესებულნი არიან რესურსების განაწილებით და სანარმოს საქმიანობით, იყენებენ სანარმოს სტაბილურობის დასადგენად, განსაზღვრავენ საგადასახადო პოლიტიკას, რაც გამოიყენება ეროვნული შემოსავლის აღრიცხვისა და სხვა ამგვარი სტატისტიკის სანარმოებლად.

არაპირდაპირი ფინანსური ინტერესების მქონე მომხმარებლებს მიეკუთვნება საგადასახადო სამსახურები, მომსახურე ბანკები, შემკვეთები, სადაზღვევო კომპანიები სამთავრობო ორგანოები.

ფინანსურად დაუინტერესებელ მომხმარებლებს მიეკუთვნება: სტატისტიკის ორგანოები, აუდიტური ფირმები, არბიტრაჟი, საზოგადოება.

საზოგადოებას აინტერესებს ინფორმაცია სანარმოს როლის და ადგილის შესახებ, ეროვნული ან რეგიონალურ ეკონომიკაში, რადგან იგი მრავალი ფორმით გარკვეულ გავლენას იძლევა სწორად იქნეს გადაწყვეტილი მოსახლეობის დასაქმების ეკონომიკური და სოციალური საკითხები.

დამოუკიდებელი აუდიტორები შემოწმების დროს **ორ ფუნქციას** ასრულებენ:

პირველი, ფინანსური ანგარიშით წარმოდგენილი ინფორმაციის სისრულის, ჭეშმარიტების და არითმეტიკული

სიზუსტის დამადასტურებელ მონმობათა მაღალკვალიფიციური შემფასებლის და შემკრებლის ფუნქცია.

აუდიტორული შემონმების მეორე ფუნქციას წარმოადგენს ფინანსური ანგარიშების შეფასებათა და გაშიფვრათა შემონმება თუ რამდენად შეესაბამებიან ისინი აღრიცხვის საზოგადოდ მიღებულ პრინციპებს.

ტესტები

1. სამეურნეო სუბიექტის შემონმების შედეგად აუდიტორმა გამოავლინა დანაკლისები და დარღვევები, ამ შემთხვევაში იგი ვალდებულია:

- ა) სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელების წინააღმდეგ მიიღოს რაიმე სანქციები;
- ბ) ხელმძღვანელების საქმე გადასცეს სამართალდამცავ ორგანოებს;
- გ) შეადგინოს უარყოფითი დასკვნა და გადასცეს დამკვეთს;
- დ) დამნაშავე პირების დასასჯელად გამოვლენილი მასალები გადასცეს მის ზემდგომს.

2. თანამედროვე ცივილიზებული სამყაროს მიერ დისციპლინა აუდიტი აღიარებულია:

- ა) ბუღალტრული აღრიცხვის, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის რევიზიის წარმართვისა და შემონმების ძირითად ფორმად.
- ბ) სამეურნეო სუბიექტებში დანაკლისების და დარღვევების გამოვლენის და დამნაშავე პირების დასჯის ფორმად;
- გ) ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთ ფორმად;
- დ) სამეურნეო სუბიექტების ხელმძღვანელების ნება-სურვილისაგან დამოუკიდებლად საფინანსო საქმიანობის რევიზიის ჩატარების ფორმად.

აუდიტორები შემონმებას ახორციელებენ იმ მიზნით, რომ:

- 1) დადგინდეს დანაკლისები და დამნაშავე პირების მიმართ გატარდეს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სანქციები;
- ბ) განისაზღვროს მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შესაბამისობა და გაიცეს დასკვნა.
- გ) სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობა წარიმართოს ისე, რომ ნაკლები დანახარჯით მიღებული იქნეს მეტი მოგება.
- დ) დადგინდეს სამეურნეო საწარმოების ხელმძღვანელების მიერ მოვალეობის შესრულების მდგომარეობა.

დისციპლინა აუდიტი არის:

- ა) მეცნიერება რომელიც სწავლობს საწარმოების ეკონომიკურ ქმედებას, იგი მოიცავს საბუღალტრო აღრიცხვას, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზს, რევიზიასა და კონტროლს;
- ბ) ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემატიური პროცესი;
- გ) საწარმოებში ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ რევიზიის და ანალიზის ჩატარების წესები და ფორმები.
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

აუდიტის შესახებ ჩვენამდე მოღწეული ყველაზე ძველი ცნობა ინგლისურენოვან ქვეყნებში მოგვეპოვება:

- ა) ძველი ნელთალრიცხვის 4000 წლიდან, როცა ქვეყნის სამეურნეო საქმიანობის მონესრიგება დაიწყო.
- ბ) მე-18 საუკუნიდან, როცა ინგლისში განვითარდა მრეწველობა;
- გ) ჩუოუს დინასტიის ეპოქიდან (1122-256 წ. ჩვ. წ. აღრიცხვამდე);

დ) 1130 წლით დათარიღებული ინგლისისა და შოტლანდიის „სახაზინო არქივის“ მასალებიდან;

**აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით
აუდიტის მიზანია:**

- ა) შეადგინოს სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშები და წარმოადგინოს დასკვნა;
- ბ) წარმოადგინოს დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშების უტყუარობის ბურალტრული აღრიცხვის სისრულისა და კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ;
- გ) აწარმოოს ბურალტრული აღრიცხვა არსებული კანონმდებლობის დაცვით, რათა ადგილი არ ჰქონდეს თაღლითობას და გაფლანგვებს.
- დ) დააწესოს კონტროლი საწარმოების სამეურნეო საქმიანობაზე, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის კონტროლისა და რევიზიის ჩატარების გზით.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები:

1. ჩამოაყალიბეთ აუდიტის დისციპლინის განმარტება;
2. ვინ ახორციელებს აუდიტორულ შემოწმებას?
3. ჩამოთვალეთ რევიზიასა და აუდიტს შორის საერთო და განმასხვავებელი ნიშნები;
4. მოკლედ გადმოეცით აუდიტის განვითარების ისტორია;
5. რა კატეგორიებად იყოფა ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები?
6. ჩამოაყალიბეთ აუდიტის მიზნები და ამოცანები, ფუნქციები;
7. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
8. შეავსეთ ტესტები და თემიდან შეადგინეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა.

თემა 2. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია.

- 2.1. აუდიტორული საქმიანობის სახეები
- 2.2. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა
- 2.3. აუდიტორთა ჯგუფების არსი და მათი თავისებურებანი
- 2.4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის პროცესის საერთო მიმოხილვა
- 2.5. აუდიტორული დასკვნა.

2.1. აუდიტორული საქმიანობის სახეები

აუდიტორებს, ხშირად ინვევენ არასტანდარტული ფინანსური ანგარიშგებიდან ამოკრეფილი ინფორმაციის საიმედოების შესახებ პროფესიული აზრის გამოთქმის მიზნით. ამ საქმიანობის ზოგიერთ სახეობას „აუდიტს“ უწოდებენ, სხვებს კი (ზოგ ახალ სახეობას) „დადასტურების საქმიანობას“.

აუდიტორული საქმიანობა შემდეგ სახეებად იყოფა:

1. ფინანსური აუდიტი.
2. შესაბამისობის აუდიტი.
3. ოპერაციული აუდიტი.
4. ატესტაციის აუდიტი.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

ფინანსური აუდიტით დგინდება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ დადგენილ პრინციპებთან ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობა. ფინანსური აუდიტის დროს აუცილებელია მოინახოს საფუძვლები იმ ინფორმაციის დასადასტურებლად, რომელიც ძირითადად ფინანსურ სფეროს მიეკუთვნება. ინფორმაციის შეფასების კრიტერიუმად, ჩვეულებრივ იღებენ საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა რეგულაციებს.

ფინანსურ კონტროლს ძირითადად დამოუკიდებელი აუდიტორები ახორციელებენ, მათი საქმიანობის შედეგი

არის დასკვნა, ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ფინანსურ შემონმებებს სახელმწიფო აუდიტორებიც ატარებენ.

შესაბამისობის აუდიტით მონმდება კერძო ბიზნესში აღრიცხვის მუშაკთა მიერ ადმინისტრაციის მხრიდან დადგენილი პროცედურების დაცვა, ბანკებთან და სხვა კრედიტორებთან დადებულ კონტრაქტებში იურიდიული ნორმების დაცვის მდგომარეობა და სხვა. იგი ლოგიკური ხასიათისაა და მისი შედეგები მიენოდება მხოლოდ შემონმებას დაქვემდებარებულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფს.

შემონმებები შესაბამისობაზე მიზნად ისახავს გამოარკვიოს, სანარმო (ორგანიზაცია, დანესებულება), რამდენად იცავს იმ კონკრეტულ წესებს, რეგულაციებს, კანონებს, მოლაპარაკების პუნქტებს, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ოპერაციებისა და ანგარიშგების შედეგებზე.

ოპერაციული აუდიტი არის დამოუკიდებელი და სისტემატიური შეფასება ორგანიზაციული საქმიანობის მართვის სხვადასხვა ეტაპზე სისტემის ფუნქციონირების გაუმჯობესების მიზნით.

ოპერაციული აუდიტით მონმდება ორგანიზაციის (ფირმის) ფუნქციონირებისა და მართვის პროცედურები შრომისნაყოფიერებისა და ეფექტურობის შეფასებისა და შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავების მიზნით; იგი მოიცავს ხარჯთაღრიცხვის შესრულების, ეფექტურობისა და მიზნობრივი პროგრამების შემონმებას, განსაზღვრავს ფირმის მიერ კანონმდებლობით, ან შესაბამისი ორგანოების მიერ დაწესებული მოგების, ან სასურველი შედეგების მიღწევის ხარისხს, ორგანიზაციის ფუნქციონირების ეფექტურობის და მოცემული პროგრამის მიმართ გამოყენებული კანონების და წესების დაცვას.

ატესტაციის¹ აუდიტი არის ისეთი საქმიანობა, რომლის დროსაც აუდიტორის დაქირავება ხდება მეორე მხარის

¹ ატესტაცია - ვინმეს ოფიციალური წერილობითი ახასიათება; ვინმეს დასკვნა გამოსადგეგობის შესახებ, ამა თუ იმ თანამდებობაზე.

მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის საიმედოობაზე წერილობითი დასკვნის შედგენისათვის.

ატესტაციის აუდიტის საქმიანობას მიეკუთვნება შემდეგი:

1. ანგარიშებისა და შემონმების ჩატარება მიღებული კომპიუტერული მონაცემების მიხედვით;

2. შემონმებები კაპიტალდაბანდებათა ეფექტურობის სტატისტიკის, შინაგანი მმართველობის სტრუქტურის, პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მიხედვით და სხვა ოპერაციები.

ატესტაციის აუდიტსა და საანგარიშო მონაცემების შემონმებაზე განუღებულ საქმიანობას შორის არ არსებობს მკვეთრი განსხვავება.

2.2. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა.

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს:

1. აუდიტორულ შემონმებას (აუდიტს);

2. აუდიტორული მომსახურების განევას;

3. აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდოლოგიურ უზრუნველყოფას.

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

აუდიტორული მომსახურება მოიცავს:

ა) საბუღალტრო მომსახურებას;

ბ) ექსპერტიზას;

გ) საკონსულტაციო მომსახურებას, საფინანსო, დაბეგვრის და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა სფეროში.

აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება საქართველოს სპეციალურად უფლებამოსილი სახელმწიფო ორგანოების მიერ სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური კონტროლისაგან დამოუკიდებლად.

აუდიტორული შემოწმება (აუდიტი) ტარდება მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში (სავალდებულო აუდიტი), აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის ინიციატივით (საინიციატივო აუდიტი) სათანადო ხელშეკრულების საფუძველზე. სამართალდამცავ ორგანოებს უფლება აქვთ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მოიწვიონ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული შემოწმებისათვის. აუდიტორის შრომა ანაზღაურდება დამკვეთის ხარჯზე. აუდიტორულ მომსახურებას ახდენენ ფიზიკური პირები და ფირმები.

აუდიტორი არის ფიზიკური პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერთიფიკატი. იგი აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად ლიცენზიის საფუძველზე, ან აუდიტური ფირმის მეშვეობით.

აუდიტური ფირმა არის სანარმო, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და რომლის ერთადერთი სანესდებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა.

აუდიტური მომსახურება შეიძლება განეული იქნეს ექსპერტიზის სახით, რომლის დროსაც ფორმდება საექსპერტო დასკვნა, ან აქტი. აუდიტორული კონსულტაციები სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება გაენიოთ ზეპირად ან წერილობით სათანადო ცნობის ან სხვა ოფიციალური დოკუმენტის გაფორმებით.

აუდიტორი-ფიზიკური პირი და აუდიტური ფირმა თავიანთი მომსახურების განწევის დროს ადგენენ აუდიტორულ დასკვნას.

აუდიტის ორგანიზაციული და მეთოდური უზრუნველყოფა დაკავშირებულია აუდიტორთა საქმიანობასთან, თავის

მხრივ, აუდიტის ორგანიზაციული და მეთოდური უზრუნველყოფა გულისხმობს:

- აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი და საკანონმდებელი აქტების მომზადებას;
- საქმიანობის სტანდარტების, დებულებების, მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავებას;
- აუდიტორთა ატესტაციას, აუდიტორთა კადრების მომზადებას, სერთიფიკაციებისა და ლიცენზიების გაცემას;
- აუდიტორების მიერ კანონმდებლობის დაცვაზე მეთვალყურებას.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციული და მეთოდური უზრუნველყოფის ღონისძიებებს ასრულებს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო.

აუდიტორები თავიანთ საქმიანობას ეწევიან შემდეგი სფეროების მიხედვით:

- 1) საინვესტიციო ბანკების სექტორი;
- 2) სადაზღვევო სექტორი;
- 3) ფინანსური და მარეგულირებელი სექტორი;
- 4) ბიზნეს-რისკებთან დაკავშირებული მომსახურება;
- 5) ტექნოლოგიური უზრუნველყოფა;
- 6) ბიზნეს კონსულტაციები;
- 7) კონსულტაციები საგადასახადო დარგში და სხვა.

გარდა დასახელებული მომსახურებისა, აუდიტორული ფირმები ეკონომიკურ სუბიექტებს სთავაზობენ **სხვადასხვა საქმიანობას**: ქონების მდგომარეობის ექსპერტიზას (შეფასებას), ბუღალტრულ აღრიცხვას, ეკონომიკური ანალიზისა და კონტროლის ავტომატიზირებული სისტემის პროგრამების დამუშავებას, მათ დანერგვას და სხვა სახის აუდიტურ, თუ საკონსულტაციო მომსახურებას, რომელიც არ ეწინააღმდეგება მოქმედ საკანონმდებლო აქტებს.

2.3. აუდიტორთა ჯგუფების არსი და მათი თავისებურებანი

აუდიტორთა საყოველთაოდ მიღებულ კლასიფიკაციაში სამი ჯგუფი გამოიყოფა:

1) დამოუკიდებელი, 2) შიდა და 3) სახელმწიფო.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

დამოუკიდებელი აუდიტი არის გარე აუდიტი, რომელსაც ატარებს აღრიცხვის, კონტროლისა და სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის სფეროში სპეციალისტები, აქვთ შესაბამისი ლიცენზია და სერტიფიკატი აუდიტორული საქმიანობის ჩატარების შესახებ.

როგორც ავლნიშნეთ, დამოუკიდებელ აუდიტორებს გარე აუდიტორებსაც უწოდებენ. დამოუკიდებელი აუდიტორები არასოდეს არ არიან იმ ორგანიზაციის მფლობელები, ან თანამშრომლები, რომელიც ინვესტს მათ აუდიტის ჩასატარებლად. დამოუკიდებელი აუდიტორები ამონმებენ ფინანსურ ანგარიშგებებს ინვესტორებისა და კრედიტორების მოთხოვნების, აგრეთვე მარეგულირებელი ორგანიზაციების (როგორცაა ფასიანი ქაღალდებისა და ბირჟების კომისია) მოთხოვნათა დასაკმაყოფილებლად. შემონმების შედეგს წარმოადგენს **აუდიტორული დასკვნა**, იმის თაობაზე, თუ რამდენად სწორადაა შედგენილი ფინანსური ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებული პრინციპებიდან გამომდინარე.

შიდა აუდიტი არის ანგარიშგების სისწორის და უტყუარობის შემონმება, რომელიც ფირმის აღრიცხვის ოპერაციების მუდმივი შემადგენელი ნაწილია და ამიტომ გამოდის, როგორც შიდა კონტროლის საერთო სისტემის ნაწილი. იგი შეიძლება განსხვავდებოდეს გარე აუდიტორული შემონმებისაგან, რომელიც მოიცავს (კომპანიის მფლობელისათვის) ხელმძღვანელისათვის საქმიანობის და ამ კომპანიის მენეჯერების შემონმებას. ამას ეწოდება „გარე აუდიტი“, რამდენადაც ის არ ტარდება მათთვის, ვინც ყოველდღიურად ხელმძღვანელობს ბიზნესს. ამას აკეთებენ ჩვეულებრივი დამოუკიდებელი პროფესიონალი ექსპერტები. ამასთან კომპანიე-

ბის ხელმძღვანელები ბოლო წლებში უფრო მეტ ყურადღებას უთმობენ „შიდა აუდიტს“, რომელიც გარკვეულწილად ცვლის გარე აუდიტის ადრინდელ ფუნქციებს და გავლენას ახდენს მათი სამუშაოებისა და შრომის ანაზღაურების მოცულობის შემცირებაზე.

შიდა აუდიტორები მსახურობენ იმ საწარმოებში, სადაც აუდიტს ატარებენ. შინაგან აუდიტორთა ინსტიტუტი განსაზღვრავს შინაგან აუდიტს, როგორც ორგანიზაციის შიგნით ჩატარებული დამოუკიდებელ შეფასებას.

შიდა აუდიტორული სამსახურის ამოცანაა დაეხმაროს ორგანიზაციის წევრებს მათი სამსახურებრივი მოვალეობის ეფექტურად შესრულებაში. შინაგანი აუდიტის განყოფილება ფუნქციონირებს ხელმძღვანელებისა და მმართველობის წარმომადგენელთა მიერ განსაზღვრული პოლიტიკის ფარგლებში.

სახელმწიფო აუდიტორები მუშაობენ სახელმწიფო სტრუქტურებში. როდესაც აუდიტი ტარდება სახელმწიფო სააგენტოში, ან იმ განყოფილებაში, სადაც ისინი მუშაობენ, ეს აუდიტორები მოქმედებენ როგორც შინაგანი აუდიტორები, ხოლო როდესაც ამოწმებენ სახელმწიფო ფონდების მიმღებლებს, მაშინ მოქმედებენ როგორც გარე აუდიტორები.

აუდიტორული საქმიანობის უმრავლესობა, რომლებსაც სახელმწიფო აუდიტორები ატარებენ – ეს არის ეკონომიკის, საქმიანობის ეფექტურობის და იმ პროგრამების შემოწმება, რომლებიც შეიცავენ შესაბამისი კანონებისა და წესების დაცვის განსაზღვრას. აუდიტის ზოგიერთი სახეობა მაგალითად საგადასახადო ინსპექციის მიერ ჩატარებული, ტარდება მხოლოდ და მხოლოდ როგორც შესაბამისობის შემოწმება.

დამოუკიდებელი, შინაგანი და სახელმწიფო აუდიტორების საქმიანობა არ გამორიცხავს ერთმანეთს. აუდიტის სხვადასხვა სახეებს შორის არსებობს, როგორც ურთიერთგადაფარვის მნიშვნელოვანი ხარისხი, ასევე დამოუკიდებლობის დიდი ხარისხიც.

2.4. ფინანსური ანგარიშების აუდიტის პროცესის საერთო მიმოხილვა

ფინანსური ანგარიშების აუდიტის პროცესი 4 ეტაპად (ფაზად) იყოფა:

- 1) ინფორმაციის შეგროვების ეტაპი (ფაზა);
- 2) დაგეგმვის ეტაპი (ფაზა);
- 3) აუდიტის განხორციელების ეტაპი (ფაზა);
- 4) ანგარიშის წარდგენის ეტაპი (ფაზა);

ინფორმაციის შეგროვების ეტაპი (ფაზა) მოიცავს კლიენტის ბიზნესზე, ან დარგზე მოქმედი ფაქტორების შესწავლას. ამ შემთხვევაში აუდიტორის მიერ შეისწავლება: საწარმოს მდგომარეობა, შიდა კონტროლის სტრუქტურა, პოლიტიკა, პრაქტიკისა და აღრიცხვის სისტემა. ამ ეტაპზე აუდიტორი ამოწმებს საბუღალტრო წიგნებს, დოკუმენტებს, ფორმულარებს, ანგარიშებს, ესაუბრება საწარმოს პერსონალს, აუდიტურ ფირმებს, ხვდება საწარმოს ხელმძღვანელობას და გაეცნობა საწარმოს საქმიანობას, კითხულობს დირექტორებისა და აქციონერების მმართველობის კრების ოქმებს, სწავლობს და ერთმანეთს უდარებს სხვადასხვა საფინანსო და ოპერატიულ მონაცემებს. დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს, სამეურნეო სუბიექტის უმთავრესი მიმართულებები, თავისებურებები და საკითხთა ის წრე, რომელსაც განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს აუდიტის ჩატარების დროს.

აუდიტი ისე უნდა დაიგეგმოს, რომ აუცილებელ გარანტიებს მაქსიმალურად, რაციონალური გზით მივაღწიოთ. აუდიტის საერთო (მთლიანი) გეგმა ზუსტად განსაზღვრავს აუდიტური პროცედურების ხასიათს, ვადებს და მოცულობას. ხასიათი გულისხმობს აუდიტორის მიერ საქმიანობის სახეებს. ვადები კი ნიშნავს აუდიტის დროს დამადასტურებელ მონაცემთა შეგროვებისათვის დროის შერჩევას.

აუდიტური საქმიანობის მოცულობა მოიცავს გარკვეული ტიპის სამუშაოთა მოცულობას, რომელსაც აუდიტორი

ფინანსურ ანგარიშებში არსებულ ყოველ მაჩვენებელზე აზრის შესაქმნელად ატარებს.

აუდიტის განხორციელების ფაზაში ხდება ანგარიშგებისა და საფინანსო ანგარიშის გაშიფვრაში სინამდვილის დამადასტურებელი საბუთების შედგენა, შეფასება და დოკუმენტის ფორმით წარდგენა. ამ ეტაპზე აუდიტორი ამონებს კლიენტის შიდა კონტროლის სტრუქტურის მონაცემებს და კონკრეტულ ანგარიშზე ნაშთის შესახებ აუდიტორის დასკვნის შემცველ ინფორმაციას. კლიენტის შიდა კონტროლის სტრუქტურის შემოწმება ხელს უწყობს შეაფასოს ანგარიშებზე ნაშთში არსებითი შეცდომების დაშვების რისკი და პირიქით, ნაშთი ანგარიშების თაობაზე მტკიცებულებების შეგროვების დროს, შეიძლება გამოვლინდეს კლიენტის შიდა კონტროლის სტრუქტურაში არსებული ნაკლოვანებები.

ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ეტაპის შემდეგ აუდიტორი განსაზღვრავს ფინანსურ ანგარიშებზე აუდიტორული დასკვნა და აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია, როგორც შინაარსით და ფორმით ჩამოაყალიბოს.

ანგარიშის წარდგენის ფაზაში ჩამოყალიბდება, დაინეროება აუდიტორილი დასკვნა და აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია, რომლებიც გადაეცემა კლიენტს.

ამრიგად, აუდიტის შედეგები ორი დოკუმენტის სახით შეიძლება წარმოდგინდეს:

პირველი, საფინანსო აღრიცხვის შესახებ აუდიტორული დასკვნისა და

მეორე, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის სახით.

2.5. აუდიტორული დასკვნა

ამ ქვეთავში აუდიტორული დასკვნის თეორიული აღწერაა მოცემული. უფრო დეტალურად აუდიტორული დასკვნის ნიმუშებს შემდგომ თემებში განვიხილავთ.

აუდიტორული დასკვნა არის წერილობითი დოკუმენტი, აუდიტორის საბოლოო მოსაზრება, სადაც ჩამოყალიბე-

ბულია მისი დამოკიდებულება სანარმოს ფინანსური ანგარიშგების მიმართ.

აუდიტორულ დასკვნას აქვს შემდეგი აუცილებელი ელემენტები: შესავალი, ანალიტიკური, ანუ აუდიტის მასშტაბების აღმწერი და დასკვნითი აბზაცი.

აუდიტორული დასკვნა შეიძლება სამი სახის იყოს:

1. დადებითი (უპირობო), 2. პირობითი და 3) უარყოფითი.

დადებითი (უპირობო) დასკვნა იწერება მაშინ, როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ე.ი ფინანსური ანგარიშგებები სწორია და შეცდომებს არ მოიცავს.

პირობით დასკვნას აუდიტორი იძლევა მაშინ, როდესაც დაასკვნის, რომ არ შეუძლია უპირობო დასკვნის გაცემა, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების, ან აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლენა ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ აუდიტორმა გასცეს უარყოფითი დასკვნა, ან უარი განაცხადოს დასკვნის გაცემაზე. პირობით დასკვნას პრაქტიკაში უწოდებენ დადებით დასკვნას შენიშვნებით.

უარყოფით დასკვნას აუდიტორი იძლევა იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის უთანხმოების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორის აზრით, პირობითი დასკვნის შედგენით ადექვატურად ვერ აიხსნება მცდარად, ან არასრულყოფილად წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი.

უარყოფითი დასკვნა გაიცემა მაშინ, როცა აუდიტორის აზრით ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობებია და ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს მის შესწორებაზე.

ზოგიერთ შემთხვევაში აუდიტორმა შეიძლება უარი თქვას დასკვნის გაცემაზე (შეუძლებლობაზე), როდესაც მას არ აქვს საშუალება დარწმუნდეს წარმოდგენილი ფინანსური

ანგარიშგების მუხლების სისწორეში, სათანადო ინფორმაციის მოპოვების შეზღუდვის გამო.

აუდიტორული დასკვნა უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულდა ბუღალტრული ანგარიშების შემოწმება. დასკვნას ხელს აწერს შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორი ან აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელი, რაც დასტურდება ბეჭდის დასმით. აუდიტორულ დასკვნას თან დაერთვება შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების ბეჭდით დამოწმებული ასლები.

აუდიტის პრაქტიკაში არის შემთხვევები, როდესაც აუდიტორი გასცემს უპირობო დასკვნას თუმცა სიტუაცია მოითხოვს დასკვნის სტანდარტული ტექსტიდან გადახვევას რაიმე საკითხის წარმოდგენის მიზნით, ამ შემთხვევაში აუდიტორულ დასკვნას ემატება მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცის ამსახველი ტექსტი. ასეთ დასკვნას მოდიფიცირებულს უწოდებენ. ეს ძირითადად მაშინ ხდება, თუ დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების ნაკლოვანება, აუდიტორის აზრით, ბასს-დან გადახვევა და ეს საკითხი არ არის არსებითი ფინანსური ანგარიშგებისათვის. ასეთი აბზაცის დამატება გავლენას არ ახდენს აუდიტორის საბოლოო მიზნებსა და დასკვნაზე. ეს აბზაცი, რომელიც თავსდება დასკვნითი აბზაცის შემდეგ, იმაზე მიუთითებს, რომ აუდიტორის დასკვნა არ არის პირობითი.

ტექსტები:

1. აუდიტორული სამუშაოები იყოფა:

- ა) ფინანსური აუდიტი, შესაბამისობის აუდიტი, ოპერაციული აუდიტი და საბანკო აუდიტი;
- ბ) ფინანსური აუდიტი, შესაბამისობის აუდიტი, ოპერაციული აუდიტი და ატესტაციის სამუშაოები.
- გ) ფინანსური აუდიტი, შესაბამისობის აუდიტი, სამეურნეო საქმიანობის აუდიტი, რევიზია და კონტროლი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

2. ფინანსური აუდიტით დგინდება:

- ა) დარღვევების, თაღლითობის, დატაცებების შემთხვევები, რომლის დროსაც აუდიტორების (ფირმების) მიერ დაეკისრებათ რაიმე სანქციები.
- ბ) ბურალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ დადგენილ პრინციპებთან ფინანსური ანგარიშების და სანარმოს ბალანსის შედგენის თანმიმდევრობა;
- გ) ფინანსური ანგარიშებისა და სანარმოს ბალანსის შედგენის თანმიმდევრობა.
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

3. შესაბამისობის აუდიტით მოწმდება:

- ა) კერძო ბიზნესში საბუღალტრო აღრიცხვის პერსონალის მიერ ადმინისტრაციის მხრიდან დადგენილი პროცედურების დაცვა;
- ბ) ფინანსური ანგარიშებისა და ბალანსის შესაბამისობის სისწორე;
- გ) რევიზია-შემომნებით გამოვლენილი დანაკლისების გადახდევენების შესაბამისობა;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

4. ოპერაციული აუდიტი მოიცავს:

- ა) ხარჯთანუსხების შედგენის, დამტკიცების და ეფექტურობის შემოწმებას;
- ბ) ხარჯთანუსხების შესრულების, ეფექტურობისა და მიზნობრივი პროგრამების შემოწმებას;
- გ) მიზნობრივი პროგრამების შედგენას და პრაქტიკულ საქმიანობაში დანერგვას;
- დ) მიზნობრივი პროგრამების დაფინანსების წყაროების დადგენას.
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

5. ატესტაციის სამუშაოები არის :

- ა) სამუშაოები, რომლის დროსაც აუდიტორის დაქირავება ხდება მეორე მხარის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის საიმედოობაზე წერილობითი დასკვნის შედგენისათვის.
- ბ) სამუშაო, რომელსაც აუდიტორი ასრულებს ფირმის ფინანსური საქმიანობის შემოწმების დროს;
- გ) სამუშაო, რომელსაც აუდიტი ამონშებს მიზნობრივი პროგრამების შესრულებისას;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

6) „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით აუდიტორული მომსახურება მოიცავს:

- ა) აუდიტორულ შემოწმებას, აუდიტორული მომსახურების განევას და აუდიტორის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას.
- ბ) აუდიტორულ შემოწმებას, ფინანსური საქმიანობის რევიზიას და აუდიტორის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას;
- გ) სამეურნეო საქმიანობის ანალიზს, აუდიტორულ შემოწმებას და აუდიტორის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას.
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

7) აუდიტორთა საყოველთაოდ მიღებულ კლასიფიკაციაში სამი ჯგუფია:

- ა) დამოუკიდებელი, მონვეული და სახელმწიფო.
- ბ) დამოუკიდებელი, შინაგანი და სახელმწიფო.
- გ) შინაგანი, გარეშე და მონვეული.
- დ) დამოუკიდებელი, მოქმედი და სახელმწიფო.

8) ფინანსური ანგარიშების აუდიტის პროცესი იყოფა შემდეგ ეტაპებად (ფაზებად):

- ა) დაგეგმვის, აუდიტის განხორციელების, დასკვნის მომზადების და დასკვნის გაცემის.

- ბ) ინფორმაციის შეგროვების, დაგეგმვის, შემონახვისა და აქტის შედგენის.
- გ) აუდიტის განხორციელების, ანგარიშის წარდგენის, დაგეგმვისა და დასკვნის შედგენის.
- დ) ინფორმაციის შეგროვების, დაგეგმვის, აუდიტის განხორციელების და ანგარიშის წარდგენის.

9) აუდიტორული დასკვნა შეიძლება იყოს:

- ა) დადებითი, პირობითი და უარყოფითი.
- ბ) უპირობო, მოდიფიცირებული და უარყოფითი.
- გ) დადებითი, მოდიფიცირებული და უარყოფითი.
- დ) დადებითი, უპირობო და უარყოფითი.
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

საკონტროლო კითხვები და დავალებანი:

1. რა სახეობად იყოფა აუდიტორული საქმიანობა?
2. რომელ ნაწილებს მოიცავს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით აუდიტორული საქმიანობა?
3. ჩამოაყალიბეთ აუდიტორის და აუდიტური ფირმის განმარტება.
4. ჩამოთვალეთ აუდიტორების საქმიანობის სფეროები.
5. რომელი ჯგუფები გამოიყოფა აუდიტორთა საყოველთაოდ მიღებულ კლასიფიკაციაში?
6. რამდენ და რა სახის ეტაპად (ფაზად) იყოფა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი?
7. რა არის აუდიტორული დასკვნა და როგორია აუდიტორული დასკვნის სახეები?
8. ჩამოაყალიბეთ მოდიფიცირებული დასკვნის არსი.
9. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
10. შეავესეთ ტესტები და თემიდან შეადგინეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა

თემა 3. აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა

3.1. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა მსოფლიოს ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებში.

3.2. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა საქართველოში.

3.1 აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა მსოფლიოს ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებში

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების რეგულირებისა და ორგანიზაციული წყობის ჩამოყალიბების საქმეში მსოფლიო განვითარებული ეკონომიკის მქონე ქვეყნებს აქვთ სხვადასხვა სისტემა, რომელიც ხასიათდება ეროვნული თავისებურებებით და აუდიტის განვითარების დონით.

სიტყვა „რეგულირება“ ლათინურია და ნიშნავს ვანეს-რიგებ, მონესრიგებას.

აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებას უმრავლეს ქვეყანაში სახელმწიფო ახდენს, ამავე დროს, აუდიტის თვითრეგულირების გარკვეულ შესაძლებლობებს უშვებს საზოგადოებრივი აუდიტორული ორგანიზაციების მხრიდან. ზოგიერთ სახელმწიფოში აუდიტორულ საქმიანობას არეგულირებს აუდიტორთა პროფესიული ორგანიზაციები.

აუდიტისა და ბულალტრული აღრიცხვის რეგულირება, ევროსაბჭოს მერვე დირექტივამ აუდიტის შესახებ კანონმდებლობის საფუძველზე ჰარმონიაში მოიყვანა ევროგაერთიანების წევრი ქვეყნების მასშტაბით და მოითხოვა, რომ „ხელისუფლებამ დაარეგულიროს აუდიტორული საქმიანობა აღიარებული საზედამხედველო ორგანოს მეშვეობით“.

მსოფლიო პრაქტიკაში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ორი პრინციპულად განსხვავებული კონცეფ-

ცია არსებობს (კონცეფცია – ლათინური სიტყვაა და შეხედულებათა სისტემას ნიშნავს).

პირველი კონცეფცია – გაცილებით მეტ მნიშვნელობას ანიჭებენ სახელმწიფოს მიერ ამ პროცესების რეგულირებას. ეს კონცეფცია გავრცელებულია კონტინენტური ევროპის ქვეყნებში, როგორცაა – ავსტრია, საფრანგეთი, ესპანეთი, გერმანია და იმ ქვეყნებში, რომლებიც იყენებენ ბუღალტრული აღრიცხვის ევროპულ პრინციპებს, როგორცაა იაპონია, ჩინეთი, აფრიკის ფრანგულენოვანი ქვეყნები და სხვა. ამ ქვეყნებში აუდიტორული საქმიანობა მკაცრად არის რეგლამენტირებული ცენტრალიზებული ორგანოების მიერ და მათ ეკისრებათ აუდიტორული საქმიანობის გაკონტროლება.

მეორე კონცეფცია – გულისხმობს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებულ მომსახურებას თვითრეგულირებადი ორგანოების მიერ. ამ შემთხვევაში აუდიტი ორიენტირებულია აქციონერების, კრედიტორების და სხვა სამეურნეო სუბიექტის მოთხოვნებზე. ეს კონცეფცია გავრცელებულია ინგლისურენოვან ქვეყნებში – აშშ, გაერთიანებული სამეფო, ავსტრალია და სხვა. სადაც უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭებათ პროფესიულ ორგანიზაციებს. მსოფლიოში აღიარებულია აღრიცხვისა და აუდიტის შემდეგი პროფესიონალური ორგანიზაციები:

1. აშშ-ის ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტი (AICPA).

2. აშშ-ის ბუღალტერთა ნაციონალური ასოციაცია (NAA).

3. აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო (FASB) და სხვა.

4. დიდ ბრიტანეთში: – ნაფიც სერთიფიცირებულ ბუღალტერთა ასოციაცია (ACCA);

5. ინგლისისა და უელსის ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტი (ICAEW) და სხვა.

საერთაშორისო დონეზე აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ნორმატიული დოკუმენტაციის შემუშავებას ახორციელებს ორი პროფესიული ორგანიზაცია:

1) ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი (IASC) და

2) ევროპელ ექსპერტ-ბულალტრების ფედერაცია (FEE).

ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი (IASC) ჩამოყალიბდა 1973 წელს. მის საქმიანობას ხელმძღვანელობს 13 ქვეყნის პროფესიული ორგანიზაციების წარმომადგენელთა საბჭო. მისი მიზანია ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (ბასს) შექმნა. იგი ატარებს მუდმივ კრებებს ფინანსური ანგარიშგების შედგენითა და შეფასებით დაინტერესებულ ორგანიზაციებთან.

ევროპელ ექსპერტ-ბულალტრების ფედერაცია (FEE) დაარსდა 1987 წელს პარიზში, მისი საქმიანობის ამოცანაა, წარუდგინოს ევროპელი თანამეგობრობის ორგანოებსა და ეროვნულ ხელმძღვანელობას ევროპელი აუდიტორების მოსაზრებები საზოგადოებრივი სამართლებრივ, საგადასახადო, აღრიცხვისა და ანგარიშგების ჰარმონიული სისტემის, საერთო ევროპულ მასშტაბში ბულალტრული აღრიცხვის განვითარების ხელშეწყობის შესახებ ინფორმაცია. მისი შტაბ-ბინა განთავსებულია ბრიუსელში, მის წევრებს წარმოადგენენ 33 წამყვანი პროფესიული ორგანიზაცია, ევროპის 12 ქვეყანა და დასავლეთ ევროპის სხვადასხვა ქვეყნები.

„ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი“ აქტიურად თანამშრომლობს „ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციასთან“ (ბსფ UFAC), ორივე ორგანიზაციას ჰყავს ერთი და იგივე წევრები. ბსფ არის მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიული ორგანიზაცია, რომელიც აერთიანებს პროფესიულ ბულალტერთა და აუდიტთა ეროვნულ ორგანიზაციებს. მისი წევრები ბულალტრებს და აუდიტორებს წარმოადგენენ, რომლებიც დასაქმებულნი არიან საზოგადოებ-

რივ პრაქტიკაში, ბიზნესში, მრეწველობაში, საზოგადოებრივ სექტორში და განათლებაში.

ბსფ-ის შექმნას საფუძველი ჩაეყარა 1973 წელს და ოფიციალურად დაფუძნდა 1977 წელს ქ. მიუნხენში, ბულალტერთა საერთაშორისო კონგრესზე, მისი ადმინისტრაცია მდებარეობს ნიუ-იორკში, იგი აერთიანებს 159 წევრ ორგანიზაციას 114 ქვეყნიდან.

ბსფ-ია თავის მუშაობას ახორციელებს კომიტეტების საშუალებით, შექმნილია შემდეგი კომიტეტები:

- 1) განათლების;
- 2) ეთიკის;
- 3) ფინანსური და მმართველობითი აღრიცხვის;
- 4) საინფორმაციო ტექნოლოგიის;
- 5) აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის (IAPC) და სხვა.

2001 წლის ნოემბერში ბსფ-მ დაამტკიცა რეკომენდაციები აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის (IAPC) უკეთ ნარმოჩენისა და გაძლიერების მიზნით, შეუცვალა სახელი და ეწოდა „აუდიტისა და მარნმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო“ (IAASB), რომელიც კვლავ მოქმედებს ბსფ-ს ეგიდით, როგორც აუდიტის სტანდარტების დამდგენი ორგანო. საბჭოს მიზანი განისაზღვრა შემდეგი პრინციპებით: ემსახუროს საზოგადოების ინტერესებს, აუდიტისა და მარნმუნებელი მომსახურების უმაღლესი ხარისხის სტანდარტების შემუშავებით, საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების, კონვერგენციის ხელშეწყობით, რათა ამ გზით აამაღლოს პროფესიის პრაქტიკის ხარისხი და აღრიცხვის და აუდიტის ერთგვაროვნება მთელ მსოფლიოში.

3. 2 აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა საქართველოში

აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების შესახებ საქართველოში მიღებულია მრავალი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტი. მათი მნიშვნელობიდან

გამომდინარე დაყოფილნი არიან გარკვეულ იერარქიულ დონეებად:

პირველი დონე– მოიცავს საქართველოს კანონს „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“. ეს კანონი აუდიტორიულ საქმიანობაში არის ძირითადი სამართლებრივი საფუძველი და ანესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ყველა შესაძლო ურთიერთობას.

მეორე დონეს მიეკუთვნება სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები. სხვა საკანონმდებლო აქტებს მიეკუთვნება საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“ და სხვა. კანონქვემდებარე აქტებიდან აღსანიშნავია საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ დამტკიცებული დებულებები „აუდიტორთა საკვალიფიკაციო ატესტაციის ჩატარებისა და საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის“ (ატესტატის) გაცემის შესახებ“ და „აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ“.

მესამე დონეს მიეკუთვნება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და აუდიტის 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 „საბროკერო² 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 ჩატარებაში.

² ბროკერი – [ინგ. – მაკლერი, შუამავალი (ვაჭრობაში, სხვადასხვა გარიგებაში)]

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

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების მთავარი ორგანოა „აუდიტორული საქმიანობის საბჭო“, რომელიც საქართველოს პარლამენტთან არსებული ორგანოა. მას აქვს იურიდიული პირის სტატუსი, იგი იღებს დადგენილებებს და განკარგულებებს. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადანყვეტილებებს იყენებს ყველა აუდიტორი და აუდიტური ორგანიზაცია.

აუდიტური საქმიანობის საბჭოს კომპეტენციაში შედის: სამართლებრივი ნორმატიული აქტების მიღება, აუდიტორთა მომზადება-გადამზადება, კვალიფიკაციის ამღლება, ატესტაცია, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირება, აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მიერ განხორციელებულ აუდიტორულ მომსახურებაზე ხარისხის კონტროლის განხორციელება, აუდიტორულ მომსახურებაზე სახელმწიფო რეგულირების სხვა საკითხების გადანყვეტა.

უნდა აღინიშნოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ფუნქციონირება დაფუძნებულია სახელმწიფოს მხრიდან აუდიტორული საქმიანობის რეგულირებაზე, ამ შემთხვევაში სუსტია თვითრეგულირების სისტემა. ამ საკითხზე სპეციალისტების აზრთა სხვაობა არსებობს; ნაწილი თვლის, რომ აუდიტორული საქმიანობა უნდა რეგულირდებოდეს თვითრეგულირების სისტემით, პროფესიული ორგანიზაციების მეშვეობით. სპეციალისტების მეორე ნაწილი თვლის, რომ ვინაიდან სამოქალაქო შიდა პროფესიული სტრუქტურები ჯერჯერობით მოძლიერებული არ არის, ამიტომ სახელმწიფო რეგულირება რჩება უპირატეს ფაქტორად.

თვითრეგულირებად სისტემაზე გადასვლის მიზნით საქართველოს პარლამენტთან არსებულ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან ჩამოყალიბდა აუდიტორული საქმიანო-

ბის რეგულირების სრულიად ახალი სახის ინსტიტუტის დარგობრივი კომისიები:

- 1) აუდიტის სტანდარტების, სასწავლო პროგრამების და მეთოდური რეკომენდაციების (კონსულტაციების);
- 2) აუდიტის ეთიკის და ხარისხის კონტროლის;
- 3) საკვალიფიკაციო, საატესტაციო, ტრენინგების და განგრძობითი სწავლების.

ამ კომისიების მიზნები და ამოცანებია აუდიტორული საქმიანობის ხელშეწყობა და განვითარება, მსოფლიო საბაზრო ეკონომიკის განვითარებული ქვეყნების გამოცდილების ბაზაზე ეროვნული თავისებურების გათვალისწინებით, აუდიტორული საქმიანობის მაღალ დონეზე აყვანა.

აუდიტორული საქმიანობისადმი წარდგენილი მოთხოვნები და მათი განხორციელების ძირითადი პრინციპები განისაზღვრება საქართველოს კანონით: „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, ეს კანონი ოთხი თავისა და 26 მუხლისაგან შედგება. იგი მოიცავს:

პირველი თავი: ზოგადი დებულებები, რომელიც აერთიანებს 6 მუხლს, განსაზღვრავს აუდიტორული საქმიანობის არსს და მისი გამოყენების სფეროს, აუდიტორის და აუდიტური ფირმის სტატუსს, მათი საქმიანობის მიზნებს და ამოცანებს, ამ საქმიანობის უფლების მოპოვების წესს, მათ შედეგებზე შესადგენი დასკვნის ფორმატს და სხვა.

კანონის ამ თავში განსაზღვრულია, რომ აუდიტორული მომსახურება საქართველოს ტერიტორიაზე ნებადართულია მხოლოდ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული სათანადო სფეროს ლიცენზიის საფუძველზე – ინდივიდუალური აუდიტის, ან აუდიტური ფირმის მიერ. კანონის მიხედვით, აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს ბუღალტრულ ექსპერტიზას, მომსახურებას, საკონსულტაციო მომსახურებას, საფინანსო, დაბეგვრისა და სამეურნეო კანონმდებლობას და სხვა სფეროებს. მართალია, ყველა ეს ოპერაცია განუყოფლად არის დაკავშირებული ერთმანეთთან, მაგრამ ძირითადი მათ შორის მაინც აუდიტორული შემომნებაა.

მეორე თავი – აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება და თვითმმართველობა მოიცავს 9 მუხლს (7-დან 15-ის ჩათვლით). ამ თავში განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირების ძირითადი პრინციპები და წესები, რომელთა განსახორციელებლად საქართველოს პარლამენტის გადამწყვეტილებით იქმნება საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, რომლის დებულების დამტკიცება ხდება საქართველოს პარლამენტის დადგენილებით. აღნიშნული საკანონმდებლო აქტებით განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ფუნქცია, როლი და კომპეტენცია, მ.შ. აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფა, აუდიტორთა ატესტაცია, საქმიანობის ლიცენზირება.

აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება გულისხმობს:

ა) აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფას;

ბ) აუდიტორთა ატესტაციას;

გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირებას.

ამ კანონის მე-15 მუხლში მოცემულია აუდიტორთა შერჩევის პირობები, სადაც ჩამოყალიბებულია აუდიტორთა ატესტაციის პირობები. ატესტაციის შედეგად სერთიფიკატი (ხუთწლამდე ვადით) გაიცემა იმ პირებზე, რომლებსაც აუდიტორული საქმიანობის თეორიული ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება აქვთ. ამ ატესტაციის შედეგად მიღებული სერთიფიკატის საფუძველზე გაიცემა აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია აუდიტის სხვადასხვა სფეროში.

მესამე თავი – აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირობები აერთიანებს სამ მუხლს (16-18), რომელშიც საკანონმდებლო წესითაა განსაზღვრული აუდიტორსა და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულების პირობები, მასში გათვალისწინებულია აუდიტის ჩატარების მოთხოვნები (აუდიტის საგანი, შესრულების ვადები, მისი მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა), მხარეთა პასუხის-

მგებლობა, რომელიც კონფიდენციალურია და აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის არჩევის უფლებები.

კანონის ამ თავში განსაკუთრებით არის აღნიშნული: ხელშეკრულებით აუდიტორული მომსახურებისათვის გათვალისწინებული ანაზღაურება არ შეიძლება უკავშირდებოდეს შემოსმების შედეგად გადასახადების მოსალოდნელი შემცირების თანხას.

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მე-17 მუხლით განსაზღვრულია, რომ „სამეურნეო სუბიექტს უფლება აქვს ამოირჩიოს აუდიტორი“, მაგრამ საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით გამონაკლისს წარმოადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკი, რომლის წლიური ანგარიშგების გარე აუდიტის დანიშვნას ახდენს საქართველოს პარლამენტი, სადაც ამ მიზნით „იქმნება საქართველოს ეროვნული ბანკის ანგარიშგების აუდიტის განმახორციელებელი დამოუკიდებელ აუდიტორთა შერჩევის სატენდერო კომისია“, მის შემადგენლობას ამტკიცებს პარლამენტი. კომისიაში (9-11 კაცი) შედიან პარლამენტის წევრები, ეროვნული ბანკის პრეზიდენტი და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს თავმჯდომარე.

სატენდერო კომისიას, აუდიტორი ფირმებიდან მიღებული შემოთავაზების შესაფასებლად შემუშავებული აქვს ტექნიკური და ფინანსური კრიტერიუმები, რომელთა საშუალებითაც ხორციელდება ტენდერში მონაწილე აუდიტორი ფირმებისათვის ქულების მინიჭება.

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 აუდიტორი ფირმის შერჩევა ხდება „საწარმოთა მართვის სააგენტოსთან“ შეთანხმებით.

მეოთხე თავი – აუდიტორული საქმიანობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი შედგება 8 მუხლისაგან (19 დან 26-ის ჩათვლით), სადაც განსაზღვრულია აუდიტორებისა და

ეკონომიკური სუბიექტების უფლება-მოვალეობანი, მათი ურთიერთდამოკიდებულება და გამიჯნულია მათი ფუნქციები, განსაზღვრულია ის პირები, ვისაც რაიმე ნათესაური, ან ქონებრივი დაინტერესების გამო ეკრძალებათ აუდიტორული მომსახურება.

საქართველოში აუდიტის შესახებ მიღებული ყველა ნორმატიული აქტი ეფუძნება „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონს, რომელიც საქართველოს პარლამენტმა მიიღო 1995 წლის 7 თებერვალს (№623-II-ს). მასში შეტანილია ცვლილებები 1997 წელს, 1999 წელს და 2005 წელს. აღნიშნული ცვლილებები არსებითი მნიშვნელობის ცვლილებები არ არის.

ტესტები:

1) საერთაშორისო დონეზე აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ნორმატიული დოკუმენტაციის შემუშავებას ახორციელებს:

- ა) ბულალტერული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტი და ევროპელ ბულალტერთა ფედერაცია;
- ბ) ნაფიც ბულალტერთა ამერიკის ინსტიტუტი და ბულალტერთა ნაციონალური ასოციაცია;
- გ) ნაფიც სერთიფიცირებულ ბულალტერთა ასოციაცია და ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტი;
- დ) ევროსაბჭოსთან არსებული ბულალტერთა ფედერაცია და აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო;

2) აუდიტორული საქმიანობის საბჭო:

- ა) არის იურიდიული პირის სტატუსის მქონე ორგანო, რომელიც საქართველოს პარლამენტთან ფუნქციონირებს.
- ბ) არის იურიდიული პირის სტატუსის მქონე ორგანო, რომელიც საქართველოს პრეზიდენტის აპარატთან ფუნქციონირებს;
- გ) არ არის იურიდიული პირი და ფუნქციონირებს საქართველოს მთავრობასთან.

დ) არის სახელმწიფო ორგანო და ფუნქციონირებს ეკონომიკის სამინისტროსთან;

3) საქართველოს აუდიტორული საქმიანობის საბჭო დაფუძნებულია:

- ა) თვითრეგულირების სისტემაზე;
- ბ) სახელმწიფოს მხრიდან რეგულირებაზე;
- გ) საზოგადოების მხრიდან რეგულირებაზე;
- დ) ეკონომიკის სამინისტროს მიერ რეგულირებაზე;

4) „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით აუდიტორული მომსახურება მოიცავს:

- ა) ბუღალტრულ მომსახურებას, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზს და საფინანსო მომსახურებას;
- ბ) ბუღალტრულ მომსახურებას, ექსპერტიზას, საკონსულტაციო მომსახურებას საფინანსო, დაბეგერის და სამეურნეო კანონმდებლობის სხვა სფეროებში;
- გ) ბუღალტრულ მომსახურებას, საფინანსო მომსახურებას და სამეურნეო საქმიანობის რევიზიას და საკონსულტაციო მომსახურებას;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

5) საქართველოს ეროვნული ბანკის წლიური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების დროს:

- ა) აუდიტორს ირჩევს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტი;
- ბ) აუდიტორს ირჩევს ეროვნული ბანკის სამეთვალყურეო საბჭო;
- გ) აუდიტორის დანიშვნას ახდენს საქართველოს პარლამენტი;
- დ) აუდიტორის დანიშვნას ახდენს საქართველოს პრეზიდენტი;

6) აუდიტორული მომსახურებისათვის გათვალისწინებული ანაზღაურება:

- ა) დამოკიდებული შემონმებით გადასახადების შემცირებულ თანხაზე.
- ბ) არ შეიძლება უკავშირდებოდეს შემონმების შედეგად გადასახადების მოსალოდნელი შემცირების თანხას;
- გ) პირდაპირ პროპორციულია შემონმების შედეგად გადასახადების მოსალოდნელი შემცირების თანხისა;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

საკონტროლო კითხვები და დავალებანი:

- 1. რომელ კონცეფციებს იცნობთ მსოფლიო პრაქტიკაში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების შესახებ? დაახასიათეთ თითოეული.
- 2. რა ფუნქციებს ასრულებს აუდიტისა და მარნმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო?
- 3. დაახასიათეთ დონეების მიხედვით საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების შესახებ საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტები.
- 4. რომელი კომისიები არის შექმნილი საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოში აუდიტორული საქმიანობის თვითრეგულირების მიზნით?
- 5. მოკლედ ჩამოაყალიბეთ შინაარსი საქართველოს კანონის: „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“.
- 6. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
- 7. შეავსეთ ტესტები და თემიდან შეადგინეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა

თემა 4. აუდიტის მეთოდოლოგია და აუდიტის სტანდარტები

- 4.1. აუდიტის სტანდარტების არსი, მიზანი და ძირითადი ამოცანები
- 4.2. აუდიტორთა საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპები და ძირითადი მოთხოვნები
- 4.3. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი

4.1 აუდიტის სტანდარტების არსი, მიზნები და ძირითადი ამოცანები

ყველა პროფესიას აქვს ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტები, რომლითაც ადამიანები თავიანთი მოვალეობის შესრულებას და სხვადასვა საქმიან ჯგუფებთან ურთიერთობის დროს ხელმძღვანელობენ. ამასთან ყველა პროფესიას გააჩნია სათანადო საშუალებები ამ სტანდარტების რეალიზაციისათვის.

სტანდარტი – ინგლისური სიტყვაა და ნიშნავს ტიპურ სახეს, ნიმუშს, რომელსაც უნდა შეესაბამებოდეს ნაწარმი ხარისხის, ზომის, წონისა და სხვა პარამეტრების მიხედვით.

აუდიტის სტანდარტი არის დადგენილი დებულებები, რომელთაც ეყრდნობიან აუდიტორები ფინანსური ანგარიშგების, ან სხვა ინფორმაციის შემოწმების დროს.

აუდიტის სტანდარტი არის: ეროვნული და საერთაშორისო. აუდიტის სტანდარტების ასეთი დაყოფა დამოკიდებულია მისი შემუშავების ორგანოს სტატუსზე. ეროვნულ სტანდარტებს შეიმუშავებს ცალკეული სახელმწიფო, ან მისი სათანადო უფლებამოსილი ორგანო.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს შეიმუშავებს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტი (ასპკ). ეს კომიტეტი ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მუდმივმოქმედი ორგანოა, მისი შტაბ-ბინა ნიუ-იორკშია.

აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტი გამოსცემს:

1) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს (ასს);

2) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვასთან დაკავშირებულ რეკომენდაციებს;

3) ხელს უწყობს კომიტეტის მიერ მიღებული ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტების გამოყენებას ეროვნული სტანდარტების და რეკომენდაციების პირველ ნყაროდ.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. მასში მოცემულია ძირითადი პრინციპები და აუცილებელი პროცედურები, აგრეთვე შესაბამისი მითითებები ახსნა-განმარტებებისა და სხვა მასალების სახით.

საერთოდ აუდიტის სტანდარტების შედგენას მსოფლიოში გასული საუკუნის 50-იანი წლებიდან ჩაეყარა საფუძველი, ამ დროს დაიწყო ტრანსნაციონალური კორპორაციების გარდაქმნა მსხვილ საერთაშორისო ფირმებად, რამაც აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო უნიფიკაციის³ აუცილებლობა წარმოშვა, რადგან ამ სფეროში პრობლემები თითქმის ყველა ქვეყნისათვის ერთგვარი იყო.

აუდიტის სტანდარტები პირველად მსოფლიოში ამერიკის შეერთებული შტატების „ნაფიც ბულალტერთა ამერიკის ინსტიტუტმა“ შეადგინა 1948 წელს. მათ შეადგინეს და დაამტკიცეს 10 სტანდარტი, რაც შემდგომ ერთ კრებულში გაერთიანდა სახელწოდებით „აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები“ (GAAS). ეს სტანდარტები მიჩნეული იქნა აუდიტორული საქმიანობის სახელმძღვანელოდ. „აუდიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტების“ ათიდან პირველი სამი სტანდარტი ეხება პიროვნულ თვისებებს, რომელიც აუდიტორს უნდა ჰქონდეს. მომდევნო სამი სტანდარტი პრაქტიკული მუშაობის სტანდარტებია და მოიცავს დაგეგმვას, კონტროლის შიდა სტრუქტურების – კვლევას და შესაბამისი დასაბუთების მისაღებ პროცედურებს. ბოლო ოთხი სტანდარტი ეხება ანგარიშგებას, რომელიც აუდიტის პროცესის იმ ელემენტებს

³ უნიფიკაცია – [ლათ] – საერთო ნორმაზე დაყვანა, – გაერთიანება.

მენტებს განსაზღვრავს, რაც აუდიტორული დასკვნის შინა-
არსის ფორმირებას ეხება.

შემდგომში აღნიშნულ სტანდარტებზე დაყრდნობით
მოამზადეს 54 სტანდარტი. აშშ-ში ეს სტანდარტები სავალ-
დებულოდ აღიარეს.

პროფესიონალები, რომელთათვისაც აუცილებელია
ჩანვდნენ აუდიტორების მიერ სამუშაოს, დეტალურად უნდა
იცნობდნენ სტანდარტებს, რადგანაც ისინი საფუძვლად
უდევს მთელ ფუნდამენტალურ სპეციალურ ლიტერატურას.

ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის, აუდიტის
საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის მიერ შემუშავდა აუ-
დიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ანუ როგორც მას
ოფიციალურად უწოდებენ „აუდიტის ოფიციალური ტექნი-
კური დოკუმენტები.“ ეს სტანდარტები ფაქტობრივად „აუ-
დიტორული საქმიანობის საყოველთაოდ მიღებული სტან-
დარტების“ (GAAS) განვრცობასა და განმარტებებს წარმო-
ადგენს და საყოველთაოდ მიღებულ აუდიტის საერთაშორი-
სო სტანდარტებად ითვლება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების საყოველთაო
აღიარებამ განაპირობა, ქართულ ენაზე მისი თარგმნა. იგი
შედგება ორი ტომისაგან. ამ სტანდარტებს ძირითადად
ორი მიზანი აქვს: ხელი შეუწყონ პროფესიული დონის გან-
ვითარებას და შესაძლებლობის ფარგლებში მოახდინოს აუ-
დიტის საერთაშორისო მასშტაბით უნიფიცირება.

საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტო-
რული საქმიანობის საბჭომ 1999 წლის 3 სექტემბერს აღიარა
აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კრებულში
სტანდარტები და დებულებები თემატიკის მიხედვით ათ გან-
ყოფილებადაა წარმოდგენილი შემდეგი თანმიმდევრობით:

1. ასს №100-199 – „შესავალი“;
2. ასს №200- 299 – „პასუხისმგებლობა“;
3. ასს №300- 399 – „დაგეგმვა“;
4. ასს №400- 499 – „შიდა კონტროლი“;

5. ასს №500– 599 – „აუდიტორული მტკიცებულობები“;
6. ასს №600– 699 – „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“;
7. ასს №700– 799 – „აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება“;
8. ასს № 800– 899 – „სპეციალური სფეროები“;
9. ასს № 900 999 – „დაკავშირებული მომსახურება“;
10. ასს №1000– 1100 – „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები“.

ქვემოთ განხილულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) კლასიფიკაცია:

პირველ 8 განყოფილებაში შეტანილია 36 სტანდარტი, რომელიც აუდიტის ჩატარების პრინციპებს ეხება, დანყებული მისი დაგეგმვიდან დამთავრებული აუდიტის შედეგებზე დასკვნის შედგენით. მეცხრე განყოფილებაში – „დაკავშირებული მომსახურება“ – შედის შემდეგი სტანდარტები:

- №910– „გარიგებები ფინანსური ანგარიშების მიმოხილვის შესახებ“;

- №920 – „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“ და

№930– „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის“⁴ შესახებ.

ასს №1000-1100 „აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები“ ის სტანდარტებია, რომლებიც დებულებების სახით არის წარმოდგენილი. ისინი ძირითადად ეხება საბანკო ოპერაციების აუდიტს. აქ განხილულია საერთაშორისო კომერციული ბანკების ზედამხედველობის, რისკის შეფასების და შიდა კონტროლის პროცედურები, აგრეთვე, კომპიუ-

⁴ კომპილაცია – [ლათ. ძარცვა] ნაშრომი, რომელიც აგებულია სხვადასხვა ავტორისაგან ნასესხები მასალებით და არ არის დამოუკიდებელი გამოკვლევა და დასკვნა.

ტერული საინფორმაციო სისტემის გამოყენების წესები. ამ განყოფილებაში სულ 11 დებულებაა.

ცალკეა წარმოდგენილი №530 სტანდარტი – „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები“, რომლის მიზანია აუდიტორული მტკიცებულობების შეგროვების შესახებ მითითებების დადგენა. ამ სტანდარტში დეტალურად არის განხილული აუდიტორის მიერ განსახორციელებელი აუდიტორული მტკიცებების მოპოვებისათვის, ანომალიური⁵ შეცდომების გამომწვევი მიზეზების დასადგენად და შერჩევითი რისკის განსასაზღვრავად საჭირო წესები და პროცედურები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში გამოყენებისას გასათვალისწინებელია მსოფლიო პრაქტიკის განზოგადება და მიმდინარე მოვლენები, აგრეთვე გამოვლინებულ სხვადასხვა უკანონო ქმედებათა აღსაკვეთად გასატარებელი ღონისძიებები. ყოველივე ამის გათვალისწინებით აუდიტის საერთაშორისო კომიტეტი პერიოდულად ახორციელებს სტანდარტების შესწორებას და ახალი სტანდარტების შემოღებას. სწორედ ამ მოთხოვნებმა განაპირობა, რომ აუდიტთა საერთაშორისო კომიტეტმა მათ მიერ 1998 წელს გამოცემულ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოქმედ 8 სტანდარტში და დებულებაში შეიტანა მთელი რიგი არსებითი შესწორებები, დამატებები, მოქმედებაში შემოიღეს სრულიად ახალი, კიდევ 10 სტანდარტი, ხოლო ორი სტანდარტი გააუქმეს. გარდა ამისა 2004 წლის დეკემბერში გაუქმდა 4 სტანდარტი მათ შორის:

1.120- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების საფუძვლები;

2.310 –საქმიანობის ცოდნა;

3.400 – რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი;

4.401 – აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოში.

⁵ ანომალია [ბერძ.-უსწორმასწორო] – კანონზომიერების დარღვევა, საერთო წესიდან, ნორმისაგან გადახვევა.

მეთავე განყოფილებაში გაუქმდა 7 აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულება

1.1001–საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემო-განცალკევებული პერსონალური კომპიუტერები;

2.1002– საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემო—ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები;

3.1003 – საინფორმაციო ტექნოლოგიური გარემო-მონაცემთა ბაზის სისტემები;

4.1007– ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან;

5.1008– რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი. კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების მახასიათებლები და მათი განხილვა;

6.1009–კომპიუტერული აუდიტის ტენიკა;

7.1011– 2000წელთან დაკავშირებული პრობლემების მნიშვნელობა ხელმძღვანელობისა და აუდიტორებისათვის.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ახალ სტანდარტებად გვევლინება:

1. რწმუნებაზე გარიგება;

2. კომუნიკაცია მართვაზე პასუხისმგებელ პირებთან აუდიტის საკითხებზე;

3. რეალური ღირებულების შეფასებისა და ახსნა-განმარტებების აუდიტი;

4. გარეშე მხარეებიდან დადასტურება;

5. სამეურნეო ერთეულისა და მისი გარემოს შესწავლა და არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება;

6. პროცედურებში აუდიტორების მიერ შეფასებულ რისკებზე რეაგირება.

7. ელექტრონული კომერცია, გავლენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე;

8. აუდიტორის მიერ ანგარიშგების წარდგენა საერთაშორისო ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

9. ბანკების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;

10. წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში შეტანილი ყველა ცვლილების პრაქტიკული გამოყენება აუდიტორებისათვის სავალდებულოა, რადგან სწორედ ასეთი გზით შეიძლება ქართველი აუდიტორი მიუახლოვდეს საერთაშორისო აუდიტის პარამეტრებს.

4.2 აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპები და ძირითადი მოთხოვნები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (შემდგომში ასს) განსაზღვრავენ აუდიტის ჩატარების საერთო მიდგომას, შემონმების მასშტაბებს, აუდიტის ანგარიშგების სახეობებს, მეთოდოლოგიას და ძირითად პრინციპებს, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელოს აუდიტური შემონმების ყველა წარმომადგენელმა.

უნდა აღინიშნოს, რომ ასს არ წარმოადგენს დოგმას, მკაცრ ნორმატიულ დოკუმენტს, არამედ განსაზღვრავს აუდიტის ჩატარების ძირითად ორიენტირებას, ცალკეული საკითხების ფუძემდებლურ პრინციპებს პრობლემების დეტალიზაციის გარეშე და იგი შემუშავებულია, არა აუდიტორის კეთილგონიერი განსჯის შესასწავლად, არამედ აუდიტორული დასკვნებისა და ანგარიშგების ჩამოყალიბებისათვის სათანადო დახმარების აღმოსაჩენად.

აუდიტორის მიერ გამონაკლისის დაშვება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების თითოეული სტანდარტის წინასიტყვაობაშია დაფიქსირებული შემდეგი სახით: „გამონაკლისის შემთხვევაში, აუდიტორმა, შეიძლება საჭიროდ ჩათვალოს სტანდარტებიდან გადახვევა, რათა უფრო ეფექტურად განახორციელოს აუდიტის მიზანი. ამგვარ სიტუაციაში აუდიტორი მზად უნდა იყოს ასეთი გადახვევის დასასაბუთებლად.“

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპები⁶: მასში გადმოცემული წესების კანონზომიერება, ლოგიკური მიდგომა და მათი განუხრელი დაცვით სრულყოფილი შედეგების მიღწევა. აუდიტორმა თავისი საქმიანობა უნდა შეუხამოს ამ პოსტულატებს და მათი გამოყენებით უნდა უზრუნველყოს ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ რეალური დასკვნის მომზადება.

ის კრიტერიუმები, რომლებსაც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები ემყარება ითვალისწინებს შემდეგ ძირითად მოთხოვნებს:

1. აუდიტი უნდა ჩაატაროს ისეთმა პირმა, რომელსაც აქვს შესაბამისი პროფესიული მომზადება, მუშაობის გამოცდილება და აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ლიცენზია;

2. მტკიცედ უნდა იქნეს 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;

3. აუდიტორი არ უნდა შეუდგეს საქმიანობას სათანადო გეგმის შედგენის გარეშე, რითაც გაიადვილებს და რაციონალურს გახდის აუდიტორულ შემონშებას;

4. აუდიტორი ღრმად უნდა ჩანვდეს დამკვეთის შიდა კონტროლის სისტემას, რათა შესაბამისად დაგეგმოს თავისი სამუშაო, განსაზღვროს აუდიტორული პროცედურების ხასიათი და მოცულობა, აუდიტის ეტაპებისა და მთლიანად შემონშების დამთავრების ვადები, რათა მიაღწიოს აუდიტორული შემონშების მაღალხარისხიანობას;

⁶ პრინციპი - [ლათ. დასაწყისი], დასაბამი, 1. რომელიმე თეორიის, მოძღვრების, მეცნიერების და მისთ. ძირითადი ამოსავალი დებულება, სახელმძღვანელო იდეა. 2. მოქმედების, ქცევის ძირითადი წესი; რწმენა, თვალსაზრისი.

5. აუდიტორული მომსახურების მსვლელობისას, გამოკითხვის, დაკვირვების, ანალიზისა და სხვა მეთოდების გამოყენებით, აუდიტორმა უნდა შეკრიბოს ყველა საჭიროო მასალა ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების უტყუარობის თაობაზე, რაც სათანადო გაანალიზების შემდეგ გამოიყენოს დასკვნის შედგენისას;

6. აუდიტორულ დასკვნაში აუდიტორმა ზუსტად უნდა განსაზღვროს, პასუხობს თუ არა დადგენილ წესებს ეკონომიკურ სუბიექტში მოქმედი აღრიცხვა-ანგარიშგება;

7. აუდიტორულ დასკვნაში ასახული უნდა იყოს გარემოებანი, რამაც გამოიწვია ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობაში სააღრიცხვო პოლიტიკის შეცვლა წინა სააღრიცხვო პერიოდთან შედარებით;

8. აუდიტორი უნდა ეყრდნობოდეს ერთ შეუცვლელ პრინციპს, რომ ბუღალტრულ (ფინანსურ) ანგარიშგებაში შემავალი ინფორმაცია ითვლება უტყუარად;

9. აუდიტორული დასკვნა უნდა შეიცავდეს აუდიტორის აზრს ბუღალტრული (ფინანსური) ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ, ან იმ მიზეზის აღწერას, რომელმაც განაპირობა დასკვნის შედგენის შეუძლებლობა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების აღიარებას, პრაქტიკულ საქმიანობაში რეალიზაციას, ქართულ სინამდვილესთან მორგებას, სრულიად ახლებურად მოაზროვნე სპეციალისტები სჭირდება, რადგან ასს-ში განმარტებულია ბევრი დებულება, წესი და მოთხოვნა, რომელიც სრულიად უცხოა ჩვენი პრაქტიკისათვის და ახლებურ გააზრებასთან ერთად იმ ტრადიციების გათვალისწინებასაც მოითხოვს, რაც ათეული წლების განმავლობაში ჩვენს აზროვნებაში იყო დამკვიდრებული.

4.3 აუდიტორის ეთიკის კოდექსი

აუდიტორის პროფესიული დონის ძირითადი მოთხოვნებია: კვალიფიციური საქმიანობა, აუდიტის სტანდარტების ცოდნა, ქვეყანაში მოქმედი კანონების ძირითადი

პრინციპების გამოყენება. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი არის ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ქცევის ნორმების ერთობლიობა, რომელთა დაცვაც მოეთხოვებათ აუდიტორებს და აუდიტორული ფირმის მუშაკებს.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსის არსის გარკვევის მიზნით საჭიროა განვსაზღვროთ თითოეული სიტყვის მნიშვნელობა.

„აუდიტორი“ (ლათ. მსმენელი, პირი) აუდიტორული საკვალიფიკაციო სერთიფიკატის მქონე ფიზიკური პირია, რომელიც აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა ლიცენზიის საფუძველზე ინდივიდუალურად, ან ფირმის მეშვეობით.

„ეთიკა“ (ბერძ.) არის მოძღვრება მორალის, ზნეობის შესახებ.

„კოდექსი“ (ლათ. – „ნიგნი“) არის სამართლის რომელიმე დარგის გარკვეული სისტემით განლაგებული კანონთა კრებული. აქედან გამომდინარე, აუდიტორის ეთიკის კოდექსი აუდიტორთა პროფესიული ქცევის იდეალური სტანდარტებია, რომლებიც განაზოგადებს და აყალიბებს აუდიტორის ქცევის ეთიკურ ნორმებს, მათ ზნეობრივ და მორალურ ფასეულობებს და ავალდებულებს აუდიტორებს იცხოვრონ და იმუშაონ კეთილსინდისიერად, შეეცადონ დაიცვან ზოგადი მორალის ნორმები და წესები, რომელთაც განეკუთვნება:

1. სამართლიანობა და პატიოსნება ქცევებსა და გადაწყვეტილებაში;

2. შეურიგებლობა უსამართლობასთან, მორალურ ზნეობრივი და სამართლებრივი ნორმების დარღვევებთან;

3. ალტრუიზმის⁷ გამოვლენა გარშემომყოფთა მიმართ უპირველეს ყოვლისა კოლეგებთან და თანამშრომლებთან.

4. დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა მსჯელობასა და დასკვნებში.

⁷ ალტრუიზმი (ფრანგული) – უანგარო ზრუნვა სხვისი კეთილდღეობისათვის, მზადყოფნა სხვას შესწიროს თავისი პირადი ინტერესები.

აუდიტის სფეროში პროგრესულად მოაზროვნე სპეციალისტებმა ღრმად გაანალიზეს აუდიტის და აუდიტორის ეთიკის წესები, მოამზადეს ქართველი აუდიტორებისათვის „აუდიტორის ეთიკის კოდექსი“, რომელიც საჯარო განხილვის შედეგად იქნა მიღებული.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსი საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიამ მიიღო 1999 წლის 3 სექტემბერს. იგი შედგება 11 მუხლისაგან, სადაც ჩამოყალიბებულია აუდიტორის სავალდებულო ნორმები და პრინციპები. 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 დებულებები“ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის ძირითადი პრინციპების შემუშავებასთან ერთად განსაზღვრულია ის ზნეობრივ-მორალური ნორმები, რომელთა დაცვაც ყველა აუდიტის მოვალეობაა, რადგან ეთიკური ნორმებიმათი პროფესიული საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია. ამ მოთხოვნათა დაცვით აუდიტორმა უნდა მიაღწიოს საზოგადოების პატივისცემას და ნდობის დამსახურებას. აქ განსაზღვრულია, რომ „აუდიტორი მოვალეა იმოქმედოს როგორც დამკვეთის, ისე ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის და საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით (2, მუხლი 1).

კოდექსის მიზანია: დაეხმაროს აუდიტორს პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში, მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც სრულიად შეესაბამება მორალის საყოველთაოდ მიღებულ ნორმებსა და პრინციპებს. აგრეთვე შექმნას ისეთი გარემო, სადაც შეუძლებელი იქნება ზემოქმედების მოხდენა აუდიტორის პროფესიულ საქმიანობაზე, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს აუდიტორული საქმიანობა შესაბამის დონეზე. (2 მუხლი 2).

პროფესიონალური საქმიანობის განევისას აუდიტორმა უნდა დაიცვას პროფესიონალური ბუღალტრების საერთა-

შორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ შემუშავებული ძირითადი ეთიკური პრინციპები: კოდექსის მე-3 მუხლში ზოგადად არის განხილული აუდიტორის ეთიკის დაცვის სავალდებულო ექვსი ძირითადი მოთხოვნა (პრინციპი):

1. დამოუკიდებლობა;
2. ობიექტურობა;
3. პროფესიული კომპეტენტურობა;
4. სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა;
5. ინფორმაციის კონფიდენციალობა;
6. პროფესიული ქცევა.

განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

დამოუკიდებლობა – აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას უნდა იყოს მიუკერძოებელი და კეთილსინდისიერი. დამოუკიდებლობის პრინციპის დაუცველად საბუღალტრო ანგარიშგების აუდიტი ყოველგვარ აზრს კარგავს.

კოდექსში დამოუკიდებლობის პრინციპის განხილვისას მოცემულია: „აუდიტორი ვალდებულია ობიექტურად განიხილოს, როგორც ფორმალური, ისე ფაქტობრივი გარემოებები და მხოლოდ შემდეგ შეადგინოს დასკვნა და რეკომენდაციები დამკვეთის ფინანსურ ანგარიშგების შესახებ.“(4 მუხლი 4).

აუდიტორმა გადაწყვეტილება უნდა მიიღოს მხოლოდ მაშინ, თუ აქვს საკმარისი საფუძველი ხელისუფლების ორგანოებში დამკვეთის ინტერესების დაცვისას.

კოდექსში ჩამოყალიბებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობის პრინციპის დარღვევის შემთხვევები და ჩამოთვლილია პირობები, რომლის დროსაც დამოუკიდებლობის პრინციპის დარღვევის გამო აუდიტორს ეკრძალება აუდიტის ჩატარება.

ობიექტურობა – აუდიტი ყოველთვის უნდა ეყრდნობოდეს ფაქტებს და არ მოექცეს სხვისი ზემოქმედების ქვეშ. ეს პრინციპი ძირითადი პრინციპია, რადგან „აუდიტორმა არ უნდა წარმოადგინოს ფაქტები მცდარად და მიკერძოებით, იგი არ უნდა იყოს დამოკიდებული სხვის მოსაზრებებსა და

მითითებებზე“. აუდიტორი მოვალეა ობიექტურად გადამწყვიტოს წინააღმდეგობები დამკვეთთან, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით.

კომპეტენტურობა – აუდიტორი მოვალეა უზრუნველყოს დამკვეთისათვის აუდიტორული მომსახურების სათანადო პროფესიული დონე. აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს ისეთი საქმიანობისაგან, რომელშიც ის არ არის კომპეტენტური, ან არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო ატესტატს.

სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა – აუდიტორმა თავისი საქმიანობა უნდა განახორციელოს საყოველთაოდ მიღებული ტექნიკური და პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად.

ინფორმაციის კონფიდენციალობა – აუდიტორმა უნდა დაიცვას (გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევისა) დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, რომელთაც იგი იღებს აუდიტორული საქმიანობის პროცესში.

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

პროფესიული ქცევის პრინციპში განხილულია ისეთი ნორმები, როგორცაა აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება, საგადასახადო ურთიერთობები, ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის, გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა, აუდიტორებისათვის შეთავაზებული ქმედებანი ანუ ის საკითხები, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული საქმიანობის დონის გასაუმჯობესებლად, ამასთანავე აუდიტის ეთიკური პრინციპები არეგულირებს აუდიტორის პროფესიული ქცევის ნორმებს.

შეათე მუხლი „აუდიტორული საქმიანობა საზღვარგარეთ“ არეგულირებს აუდიტორის როგორც საქმიანობას, ისე ეთიკურ ნორმებს იმ შემთხვევაში, როცა ის პროფესიულ მომსახურებას ეწევა სხვა სახელმწიფოში. თუ აუდიტორი პროფესიულ მუშაობას ეწევა სხვა სახელმწიფოში და ამ

ქვეყნის ეთიკური ნორმები განსხვავდება აუდიტორის ეთიკური კოდექსით გათვალისწინებული ეთიკური ნორმებისაგან, მან უნდა იხელმძღვანელოს შემდეგი **ნუსხებით**:

ა) როდესაც ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები ნაკლებად მკაცრია პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის კოდექსთან შედარებით, მაშინ აუდიტორმა უნდა დაიცვას პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი;

ბ) როდესაც ამ ქვეყნის ეთიკის კოდექსი უფრო მკაცრია, ვიდრე პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის მიერ დამტკიცებული ეთიკის კოდექსი, აუდიტორმა უნდა დაიცვას ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები.

მეთერთმეტე მუხლში „აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვა“, განხილულია, რომ ეთიკის კოდექსის დაცვას თავისი კომპეტენციის ფარგლებში აკონტროლებს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო.

ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით ინდივიდუალურ აუდიტორებს, ან აუდიტურ ფირმას შესაძლოა ჩამოერთვას ან შეუჩერდეს ლიცენზია. ამავდროულად მუხლში მოცემულია საკითხთა ჩამონათვალი აუდიტორული საქმიანობის კანონიდან, რომელთა დარღვევის შედეგად შეიძლება ჩამოერთვათ აუდიტორებს ლიცენზია.

ეთიკის კოდექსში ჩამოყალიბებულია აუდიტორის უფლებები, კერძოდ აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) უფლება აქვს სასამართლოში გაასაჩივროს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება ლიცენზიის მოქმედების შეჩერების ან ჩამორთმევის შესახებ. მათ უფლება აქვთ ხელმეორედ მოითხოვონ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია ჩამორთმევიდან ერთი წლის შემდეგ.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების დაცვა აუდიტორისა და აუდიტური ფირმის აუცილებელი მოთხოვნაა.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსის პრინციპები სხვადასხვა ქვეყნის ეთიკის კოდექსების მიხედვით მოტანილია ქვემოთ (იხ. სქემა 1). როგორც მოცემული სქემის ანალიზი მონიშნავს, აუდიტის ყველა საბაზო პრინციპის გამოყენებისადმი მიდგომა სხვადასხვა მაკონტროლებელი ინსტიტუტების მიერ განსხვავებულია.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსის პრინციპების საერთაშორისო ინსტიტუტებში გამოყენების სქემა

სქემა 1.

		ბულალტერია საერთაშორისო ფედერაცია IFAC	ამერიკის ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტი AICPA	ავსტრალიის ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტი ICAS	შოტლანდიის ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტი ICAA	ამერიკის შიდა აუდიტის ინსტიტუტი IIA	ინგლისის და უელსის ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტი ACCA	რუსეთის ფედერაციის პალატა	საქართველო
1	დამოუკიდებლობა	X	X	X	X	X	X	X	X
2	ობიექტურობა	X	X	X	X	X	X	X	X
3	პროფესიული კომპეტენტურობა	X	X	X	—	X	X	X	X
4	კონფიდენციალობა	X	—	—	—	X	X	X	X
5	პროფესიული ქცევა	X	—	X	X	X	X	X	X
6	სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა	—	—	—	—	—	—	—	X

**აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები
(ასს) კლასიფიკაცია**

I. შესავალი (№100– 199)

1. ასს №100. „აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების წინასიტყვაობა.“
2. ასს №110 „ცნობების გლოსარი“.
3. ასს №120 „ასს-ის სტრუქტურული საფუძვლები“.

II. „პასუხისმგებლობა“ (200-299)

4. ასს №200 „ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები“.
5. ასს №210 „აუდიტის ჩატარების პირობები“.
6. ასს №220 „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“.
7. ასს №230 „დოკუმენტაცია“
8. ასს №240 „თაღლითობა და შეცდომა“
9. ასს №250 „კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს“.

III. „დაგეგმვა“ (300-399)

10. ასს №300 „დაგეგმვა“
11. ასს №310 „საქმიანობის ცოდნა“.
12. ასს №320 „აუდიტორული არსებითობა“

IV. შიდა კონტროლი (400– 499)

13. ასს №400 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“
14. ასს №401 „აუდიტი კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემის გარემოში“.
15. ასს №402 „აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებაზე.“

V. აუდიტორული მტკიცებულება (500-599)

16. ასს №500 „აუდიტორული მტკიცებულება“.

17. ასს №501 „აუდიტორული მტკიცებულება– დამატებითი მოსაზრებები ცალკეულ საკითხებზე“.
18. ასს №510 „საქმიანობის დანყება– სანყისი ნაშთები“.
19. ასს №520 „ანალიზური პროცედურები“.
20. ასს №530 „აუდიტორული შერჩევა“ (1998 წლიდან „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები“.)
21. ასს №540 „ბულალტრული შეფასების აუდიტი“
22. ასს №550 „დამაკავშირებელი მხარეები“.
23. ასს №560 „შემდგომი მოვლენები“
24. ასს №570 „ფუნქციონირებადი სანარმო (უნყვეტობა)“
25. ასს №580 „ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია“

VI სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება.

26. ასს №600 „სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“.
27. ასს №610 „შიდა აუდიტის სამუშაოს გათვალისწინება“.
28. ასს №620 „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“

VII აუდიტორული დასკვნები და ანგარიშგება

29. №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“
30. №710 „შესადარისი ინფორმაცია“.
31. №720 „აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებში ასახული სხვა ინფორმაცია.“

VIII სპეციალიზირებული სფეროები.

32. №800 „აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“.
33. №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემონგება“.

IX დაკავშირებული მომსახურეობა (900-999)

34. №910 „გარიგებანი ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.
35. №920 „გარიგებანი ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“.
36. №930 „გარიგებანი ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“

X აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები (1000-1100)

37. ასპდ №1000 „ბანკთაშორისი დასტურის პროცედურები“
38. ასპდ №1001 „კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) გარემო-განცალკევებული მიკროკომპიუტერები“.
39. ასპდ №1002 „კსს გარემო-ოპერატიულ რეჟიმში მომუშავე კომპიუტერული სისტემები“.
40. ასპდ №1003 „კსს გარემო-მონაცემთა ბაზის სისტემები“.
41. ასპდ №1004 „ბანკის ზედამხედველებისა და გარე აუდიტორების ურთიერთობა“.
42. ასპდ №1005 „ცალკეული მოსაზრებები მცირე სანარმოთა აუდიტზე“.
43. ასპდ №1006 „საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი“.
44. ასპდ №1007 „ურთიერთობა ხელმძღვანელობასთან“.
45. ასპდ №1008 „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“. კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების (კსს) მახასიათებლები და მათი განხილვა“.
46. ასპდ №1009 „აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია კომპიუტერის მეშვეობით“.
47. ასპდ №1010 „ეკოლოგიური საკითხების გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში“.
48. ასპდ №1012 „წარმოებული ფინანსური ინსტრუმენტების აუდიტი“.

49. ასპდ №1013 „ელექტრონული ვაჭრობის გავლენა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე“

50. ასპდ №1014 „აუდიტორების ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შესახებ“.

ტესტები:

1) აუდიტის სტანდარტები არის:

- ა) აუდიტორული ფირმის მიერ დადგენილი ნორმები, რომელსაც აუდიტორი იყენებს შემოწმების დროს;
- ბ) „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი ნორმები;
- გ) დადგენილი ნორმები, რომელთაც ეყრდნობიან აუდიტორები ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა ინფორმაციის შემოწმებისას;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.
- ე) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

2) აუდიტის სტანდარტები არის:

- ა) ეროვნული, რეგიონალური, ზონალური და საერთაშორისო;
- ბ) სახელმწიფო, რეგიონალური და საერთაშორისო;
- გ) საერთაშორისო და რეგიონალური;
- დ) საერთაშორისო და ეროვნული;

3) აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები შემუშავებულია:

- ა) ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტის მიერ;
- ბ) ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის კომიტეტის მიერ;

- გ) ნაფიც სერთიფიცირებული ბულალტერთა ასოციაციის მიერ;
- დ) აშშ-ის ფინანსური აღრიცხვის საბჭოს მიერ;
- ე) საერთაშორისო სავალუტო ფონდის მიერ.

4) ასს-ით აუდიტორების მიერ გამონაკლისის დაშვება:

- ა) არ შეიძლება;
- ბ) შეიძლება;
- გ) შეიძლება თუ აუდიტორი ჩათვლის მიზანშეწონილად;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

5) ასს-ით აუდიტი უნდა ჩაატაროს ისეთმა პირმა:

- ა) რომელსაც აქვს ლიცენზია და გავლილი აქვს აუდიტორული საბჭოს კურსები;
- ბ) რომელსაც აქვს შესაბამისი პროფესიული მომზადება, მუშაობის გამოცდილება და ლიცენზია.
- გ) რომელსაც აქვს შესაბამისი პროფესიული მომზადება და შესამოწმებელ ობიექტში წინა შემოწმება აქვს ჩატარებული;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

6) ასს-ით აუდიტორმა საქმიანობა არ შეიძლება დაიწყოს:

- ა) სათანადო გეგმის შედგენის გარეშე;
- ბ) სახელმძღვანელოებთან და მატერიალურ პასუხისმგებელ პირებთან გასაუბრების გარეშე;
- გ) წინა აუდიტორული შემოწმების შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრის სისწორის შემოწმების გარეშე;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

7) აუდიტორის ეთიკის კოდექსი დამტკიცებულია:

- ა) საქართველოს პარლამენტის მიერ;
- ბ) საქართველოს პრეზიდენტის მიერ;
- გ) საქართველოს მთავრობის მიერ;
- დ) საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭოს მიერ.

8) აუდიტორის ეთიკის კოდექსის პრინციპებია:

- ა) დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, დაგეგმვა, პროფესიული კომპეტენტურობა და პროფესიული ქცევა;
- ბ) დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული კომპეტენტურობა, სტანდარტული ცოდნის აუცილებლობა, კონფიდენციალობა და პროფესიული ქცევა;
- გ) დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, კონფიდენციალობა და პროფესიული ქცევა;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

9) აუდიტორი პროფესიულ მუშაობას ეწევა სხვა სახელმწიფოში და ამ ქვეყნის ეთიკური კოდექსი ნაკლებად მკაცრია პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის კოდექსთან შედარებით. მაშინ აუდიტორმა უნდა დაიცვას:

- ა) იმ ქვეყნის აუდიტორის ეთიკის კოდექსი;
- ბ) პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი;
- გ) ორივე კოდექსი
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

10) აუდიტორი პროფესიულ მუშაობას ეწევა სხვა სახელმწიფოში და ამ ქვეყნის ეთიკის კოდექსი უფრო მკაცრია, ვიდრე პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი, მაშინ აუდიტორმა უნდა დაიცვას:

- ა) იმ ქვეყნის აუდიტორის ეთიკის კოდექსი;
- ბ) პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის ეთიკის კოდექსი;
- გ) ეთიკის კოდექსი;
- დ) არცერთი პასუხი არ არის სწორი.

საკონტროლო კითხვები და დავალებანი:

1. რა არის აუდიტის სტანდარტები? რა სახეობად იყოფა ისინი?
2. ვინ შეიმუშავა საქართველოში ამჟამად მოქმედი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები?
3. ჩამოთვალეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და დებულებების განყოფილებები.
4. რა არის აუდიტორის ეთიკის კოდექსი?
5. რა არის აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მიზანი?
6. დაახასიათეთ აუდიტორის ეთიკის კოდექსის პრინციპები.
7. ამოწერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
8. შეავსეთ ტესტები და თემიდან შეადგინეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა

თემა 5. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები და აუდიტის დაგეგმვა

- 5.1. აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობა.
- 5.2. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები.
- 5.3. აუდიტის შემონმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმება და აუდიტის დაგეგმვა.

5.1 აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობა

აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობის განსაზღვრისათვის საჭიროა დადგინდეს განსხვავება ორ ცნებას შორის: – „აუდიტორის პროფესიული მოვალეობა“ და „აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობა“. თუ მათ შორის განსხვავება სწორად განისაზღვრება, მაშინ უზრუნველყოფილი იქნება აუდიტორებისა და დამკვეთებს შორის სწორი დამოკიდებულება.

პროფესიული მოვალეობა – ეს ცნება ემთხვევა მოვალეობას და მისი სინონიმია⁸, ხოლო „იურიდიული პასუხისმგებლობა“ დაკავშირებულია ზემოქმედების საზოგადოებრივ ღონისძიებებთან, რომლებიც ახდენენ ამ პროფესიული მოვალეობების აღსრულებას და დაზარალებულთა დაცვას მოვალეობის არაკეთილსინდისიერად შესრულებისაგან.

პროფესიული აუდიტორული მოვალეობების არსი, როგორც წესი ორ კითხვას ბადებს: მოვალეობები რის და ვის წინაშე? ამ კითხვების პასუხი უნდა ვეძიოთ აუდიტორთა პროფესიის ტექნიკურ და ეთიკურ სტანდარტებში, ანუ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში და აუდიტორული ეთიკის კოდექსში, აგრეთვე აუდიტორული საქმიანობის შესახებ საქართველოს კანონში. ყველა ეს დოკუმენტი ხელმძღვანელობას უნევს შემონმების სათანადო პროფესიული

⁸ სინონიმი (ბერძ.) სიტყვა, რომელიც მნიშვნელობით სხვა სიტყვას ემთხვევა ან ძლიერ ჰგავს მას. ბგერითი მნიშვნელობით კი განსხვავდება.

გულმოდგინებით ჩატარებასა და კლიენტისა თუ მესამე პირის წინაშე პროფესიულ მოვალეობათა დაცვაში.

იურიდიული პროცესი ის მექანიზმია, რომელიც აუდიტორებს გარანტიას აძლევს უპასუხონ მათთვის წაყენებულ მოთხოვნებს. სასამართლო განხილვები და სასჯელები წარმოადგენენ ზეწოლის ზომებს, რომლებმაც უნდა აიძულონ აუდიტორები სათანადოდ აღასრულონ თავიანთი მოვალეობა.

აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობის საკითხები ნათლად ჩამოყალიბებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მეორე განყოფილებაში – „პასუხისმგებლობა“, კერძოდ, განხილულია: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და ზოგადი პრინციპები, აუდიტის ჩატარების პირობები, აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი და სხვა დებულება.

როგორც ცნობილია, აუდიტორული საქმიანობა არის ფასიანი მომსახურება და იგი სრულდება აუდიტორებსა და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. ეს ხელშეკრულებები ოფიციალური იურიდიული დოკუმენტია, სადაც განსაზღვრულია: აუდიტის საგანი, შესრულების ვადები, აუდიტორული მომსახურების მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა და პირობები; მხარეთა პასუხისმგებლობა და სხვა. ხელშეკრულებაში აისახება როგორც აუდიტორის, ისე დამკვეთის პასუხისმგებლობის საკითხები.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში – №210- „აუდიტის ჩატარების პირობები“, მასში ზუსტად განსაზღვრულია დამკვეთთან აუდიტორულ მომსახურებაზე ხელშეკრულების გაფორმების წესი.

აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობა, გარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა, ჩამოყალიბებულია „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონშიც, კერძოდ:

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

აუდიტორის ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა არ შეიძლება აღემატებოდეს მისი მიზეზით დამკვეთისადმი ფაქტიურად მიყენებული ზარალის ოდენობას“.

სხვა სპეციალისტებისაგან განხვავებით, რომლებიც მხოლოდ თავიანთი კლიენტების წინაშე არიან პასუხისმგებლები, დამოუკიდებელი აუდიტორები პასუხს აგებენ აგრეთვე მესამე პირების წინაშეც, რომლებიც არ არიან უშუალოდ კლიენტები, ძირითადად ესენია ინვესტორები და კრედიტორები, რომლებიც გადაწყვეტილებების მიღებისას ეყრდნობიან აუდიტორების მიერ ფინანსურ ანგარიშებზე გაკეთებულ დასკვნებს.

5.2. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, საწარმოში და ორგანიზაციაში აუდიტის ჩატარების პროცესი იწყება, ამ საწარმოს (ორგანიზაციი) ხელმძღვანელის მიერ აუდიტორული ფირმისადმი (აუდიტისადმი) აუდიტორული შემომნების შესახებ მოწვევის წერილის გაგზავნით. ამ წერილ-მოწვევას, რომელსაც დამკვეთი აგზავნის აუდიტორულ ფირმაში (ინდივიდუალურ აუდიტთან) ოფერტა⁹ ეწოდება. მასში აღინიშნება ეკონომიკური სუბიექტის დასახელება, მისი ძირითადი მახასიათებლები და აუდიტის ჩატარების მიზნები და პირობები.

⁹ ოფერტა- გარიგების შესახებ წინადადების ფორმალური შეთავაზება ამა თუ იმ პირისათვის ყველა აუცილებელი პირობის მითითებით..

აუდიტორული ფირმა (აუდიტორი) განიხილავს აღნიშნულ შემოთავაზებას და თანხმობის შემთხვევაში ამზადებს პასუხს, ანუ „გარიგების წერილს.“

აუდიტორის გარიგების წერილით დოკუმენტურად ფორმდება და დასტურდება აუდიტორის თანხმობა აუდიტის ჩატარებაზე, აუდიტის მიზანი და მასშტაბი, აგრეთვე დამკვეთის მიმართ აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხი და აუდიტორის მიერ დამკვეთისადმი წარსადგენი ანგარიშის ფორმა. გარიგების წერილის საფუძველზე დამკვეთი ავსებს ხელშეკრულებას, ვინაიდან ხელშეკრულებაში შეუძლებელია ყველა პირობის შეტანა. გარიგების წერილში აისახება შემდეგი ინფორმაცია:

1) სავარაუდო სამუშაოების მოცულობა; 2) ანგარიშსწორების ფორმა; 3) აუდიტის პროცესში წამოჭრილი სხვა საკითხის რეგულირების წესები, რომლებიც დამკვეთთან ურთიერთობის დროს უყურადღებოდ არ უნდა დარჩეს.

გარიგების წერილის მიზანია:

პირველი, აუდიტორმა დამკვეთს აცნობოს საკუთარი თავის შესახებ ინფორმაცია, მის პოტენციურ შესაძლებლობებზე, საქმიანობაზე, იმ მომსახურებაზე, რომელსაც იგი დამკვეთს აღმოუჩენს, აგრეთვე განსაზღვრავს სფეროს, რომელშიც აუდიტი დამკვეთს გაუწევს დახმარებას. წერილში აღინიშნება მისამართი და მის შესახებ საცნობარო ინფორმაცია. აუდიტორული ფირმა პასუხისმგებელია გარიგების წერილში მოცემულ ინფორმაციის სისწორეზე და აუდიტორული მომსახურების ხარისხზე;

მეორე, განისაზღვრება მხარეების უფლება-მოვალეობა, დგინდება ის ინფორმაცია, რომელიც დამკვეთმა უნდა მიაწოდოს აუდიტორს და აუდიტორმა მის საფუძველზე უნდა გააკეთოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე მართებული და ობიექტური დასკვნა;

მესამე, განისაზღვრება მომსახურების საზღაურის, ანგარიშსწორების სისტემებისა და იმ დამატებითი ხარჯების ანაზღაურების წესი და ოდენობა, რაც შეიძლება აუდიტის მსვლელობისას წარმოიშვას;

მეოთხე, მომსახურების ვადები, რომელიც დაზუსტდება ხელშეკრულებით.

გარიგების წერილის შესახებ ყველა ინფორმაცია გადმოცემულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში. სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გარიგების წერილი გაგზავნოს აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული გარიგებასთან დაკავშირებული ყოველგვარი გაუგებრობა.

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

- ფინანსური ანგარიშგების მიზანი;
- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის გათვალისწინება ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- აუდიტის მასშტაბები, მასში მიენიშნება კანონები, ინსტრუქციები, ან აუდიტთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებები;

- დაფიქსირდეს ის ფაქტი, რომ აუდიტი ტესტური ხასიათისაა და სხვა თანმდევი შეზღუდვების გამო არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შესაძლებელია აღმოუჩენელი დარჩეს არსებითი უზუსტობის გარკვეული ნაწილი;

- შეუზღუდავად იქნეს მიღებული აუდიტთან დაკავშირებით მოთხოვნილი ყოველგვარი ჩანაწერი, დოკუმენტაცია და სხვა ინფორმაცია.

უნდა აღინიშნოს, რომ ქართველი მენარმეები აუდიტორებს ხელშეკრულების გაცემაზე არ აწვდიან ზემოთ ჩამოთვლილ ინფორმაციას, რის გამოც აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება გარკვეული ხარვეზებით მიმდინარეობს. დასავლეთის ქვეყნებში ეს პრობლემა არ არსებობს, რადგან აუდიტორები ძალიან მკაცრად იცავენ თავიანთ პროფესიულ მოვალეობებს.

სწორად შედგენილი გარიგების წერილზე დიდად არის დამოკიდებული აუდიტორული შემოწმების ჩატარების ხარისხი, აუდიტორსა და დამკვეთს შორის უკომფლიქტო

ურთიერთდამოკიდებულება. ამიტომ გარიგების წერილის შედგენამდე, აუდიტორმა შეძლებისდაგვარად უნდა გაიზიაროს დამკვეთის სურვილი და დაეხმაროს მას თავისი შეკვეთის გაფორმებაში.

სტანდარტს, №210 – „აუდიტის ჩატარების პირობები“ (აუდიტორული გარიგების წერილი) თან ერთვის ნიმუში (დახართი №1), რაც რეკომენდირებულია აუდიტორის მიერ სახელმძღვანელოდ წერილში შესატანი საკითხების მოსამზადებლად.

5.3. აუდიტორული შემონმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმება

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით გარიგების წერილის განხილვის შემდეგ, დამკვეთი და აუდიტორული ფირმა აფორმებენ ხელშეკრულებას, რომლის შინაარსი ითვალისწინებს პრინციპებს, მათ ნება-სურვილსა და ქონებრივ პასუხისმგებლობას.

აუდიტორული მომსახურება იწყება აუდიტორულ ფირმას, ან ინდივიდუალურ აუდიტორსა და კლიენტს შორის ხელშეკრულების დადებით.

საბაზრო ურთიერთობის პირობებში ხელშეკრულება ძირითადი იურიდიული აქტია, საიდანაც გამომდინარეობს ურთიერთსამართლებრივი ვალდებულებები. იგი წარმოადგენს სასაქონლო-ფულადი კავშირების რეგულირების ძირითად საშუალებას, განსაზღვრავს სამართალურითიერთობის შინაარსს, მასში მონაწილეთა უფლებებს და მოვალეობებს. ხელშეკრულების პირობებს, მისი დადების, შეცვლის და ძირითადი დებულებების შესახებ სამოქალაქო კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს.

აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების დეტალური შინაარსი შეიძლება სხვადასხვა იყოს, თუმცა არსებობს აუ-

ცილებელი მოთხოვნილებები, რომლებიც ყველა შემთხვევაში ხელშეკრულებაში გაითვალისწინება, 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, შეუქმნას პირობები აუდიტორს აუდიტის ჩატარებისათვის;

– იმის დაფიქსირება, რომ აუდიტისათვის დამახასიათებელ სხვა შეზღუდვებთან დაკავშირებით არსებობს შესაძლებლობა და ალბათობაც-კი იმისა, რომ შეცდომები, ზოგჯერ ძირეული, შეიძლება არ იქნას გამოვლენილი;

– ზოგიერთი შეზღუდვები აუდიტის ჩატარებისას;

– ფორმა, რომელიც გაიცემა დამკვეთზე აუდიტის შედეგებზე, დამკვეთისათვის გადასაცემი დოკუმენტაცია;

– შეთანხმებები დამატებითი სამუშაოების და სხვა მომსახურების შესრულებაზე;

– აუდიტის ჩატარების ღირებულების ანგარიშსწორების წესი.

ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ აუდიტორულ ფირმას (ინდივიდუალურ აუდიტს) უფლება აქვს ჩაატაროს აუდიტი. ვიდრე აუდიტორები შეუდგებიან კონკრეტულ საქმიანობას აუდიტის ჩასატარებლად, აუცილებელია აუდიტორი შეხვდეს დამკვეთი ორგანიზაციის ხელმძღვანელ პირებს. მენეჯერები აუდიტორს გააცნობენ იმ თანამშრომლებს, რომლებთანაც აუდიტორს უნდა ჰქონდეს კონტაქტი მუშაობის პროცესში. ასეთი თანმიმდევრობის დაცვის აუცილებლობა ნაკარნახევია ეთიკური ნორმებით.

ამრიგად, ზემოაღნიშნული ძირითადი ნორმების გათვალისწინებით მხარეები შეადგენენ აუდიტორულ მომსახურ-

რებაზე ხელშეკრულებას, რომლის ტიპური ფორმა მოცემულია დანართი №1-ში

უნდა აღინიშნოს, რომ ხელშეკრულება ინდივიდუალური აქტია და მას ტიპიური ფორმა ვერ შეეცვლის.

ხელშეკრულებაში ყველა მონაცემების და საჭირო ინფორმაციის სრულად შეტანა და დაგენილი წესით გაფორმება მინიმუმამდე დაიყვანს რთულ, მრავალმხრივ და წინააღმდეგობებით სავსე ურთიერთობაში წამოჭრილი კონფლიქტებს და თავიდან აგვაცილებს ყოველგვარ გაუგებრობას.

5.4 აუდიტის დაგეგმვა

„აუდიტის დაგეგმვას“ არეგულირებს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მესამე განყოფილება- „დაგეგმვა“- იგი აერთიანებს შემდეგ სტანდარტებს:

- 1) №300 „დაგეგმვა“;
- 2) №320 „აუდიტორული არსებობა“.

აღნიშნული სტანდარტების მიზანია აუდიტორმა ისე დაგეგმოს სამუშაო, რომ აუდიტი რაც შეიძლება ეფექტურად ჩატარდეს. აგრეთვე მოცემულია დაგეგმვის პროცესის ძირითადი ელემენტები და საგეგმო სამუშაოების პრაქტიკული მაგალითები.

აუდიტის დაგეგმვა არის ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავება სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის.

აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვიდან მის დამთავრებამდე აუდიტორი იღებს მრავალ გადაწყვეტილებას, რომელიც ერთობლიობაში აუდიტის ჩატარების სტრატეგიაში აისახება.

აუდიტის სტრატეგიას წარმოადგენს აუდიტის დაგეგმვისათვის ფართო მასშტაბიანი გადაწყვეტილების მიღება.

აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს შემდეგ პრინციპების დაცვას: კომპლექსურობა, უწყვეტობა და ოპტიმალობა. განვიხილოთ თითოეული მათგანი

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

დაგეგმვის უწყვეტობა გულისხმობს, რომ რთული სამეურნეო საქმიანობის შემოწმებისას მონვეული იქნებიან სპეციალისტები და შემოწმება უნდა ჩატარდეს რამდენიმე ეტაპად, რის გამოც აუდიტორმა დროულად უნდა გაუკეთოს კორექტირება გეგმას და პროგრამას; ამასთან ერთად, განსაზღვროს მოსაწვევი სპეციალისტების კონტიგენტი. მხოლოდ ამის შემდეგ უნდა შეუდგეს აუდიტორი აუდიტის საერთო გეგმის და შემოწმების პროგრამის შედგენას.

დაგეგმვის ოპტიმალობა გამოიხატება გეგმის მოქნილობაში და აუდიტის უფრო რაციონალური ვარიანტის შევსებაში.

აუდიტორმა სრულყოფილი აუდიტის ჩატარების მიზნით საგულდაგულოდ უნდა დაგეგმოს თავისი საქმიანობა სამ ძირითად ეტაპად:

- 1) აუდიტის წინანსწარი დაგეგმვა;
- 2) აუდიტის საერთო (მთლიანი) გეგმის მომზადება;
- 3) აუდიტის პროგრამების მომზადება და შედგენა.

ასს-ში დაწვრილებით არის განხილული ამ სამი პრინციპის წესები და შედგენის თავისებურებანი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით რეკომენდირებულია აუდიტმა საერთო გეგმის შემუშავებისას გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

1. დამკვეთის საქმიანობის (ბიზნესის) ცოდნა;
2. ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა;
3. პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და შესრულების ვადები.
4. კოორდინაცია, ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და შემოწმება-ანალიზი;

5. სხვა აუდიტორთა ჩართვა ფილიალების, განყოფილებების, შვილობილი ორგანიზაციებისა და ქვედანაყოფებში აუდიტის ჩატარებაზე;

6. სხვა საკითხები;

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. აუდიტორული გეგმის დეტალიზაცია ხდება აუდიტორულ პროგრამებში.

აუდიტის ჩატარების პროგრამაში აუცილებლად უნდა ჩამოყალიბდეს აუდიტის ჩატარების გრაფიკი, ანუ ის ზღვრული დრო, რომელიც საჭიროა იმ დოკუმენტების მოპოვებისა და მასზე დასკვნის შედგენისათვის.

აუდიტის პროგრამა არის დოკუმენტი, სადაც დეტალურადაა აღწერილი აუდიტის ჩატარებისას გამოსაყენებელი პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და ვადები.

აუდიტის პროგრამამ უნდა უზრუნველყოს აუდიტის მიზნებისა და ამოცანების განხორციელება. აუდიტის პროგრამა ინსტრუქციების ერთობლიობაა იმ ასისტენტებისათვის, რომლებიც აუდიტში არიან ჩართული, აგრეთვე სათანადოდ შესრულებული კონტროლის საშუალებაა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში №310- „დამკვეთის სამენარმეო საქმიანობის ცოდნა“ მოცემულია საკითხების სავარაუდო ჩამონათვალი, რომლებიც მოიცავს ფართო სპექტრს მოცემულია შემდგომ ქვეთავში (იხ. დანართი 2) და შეიძლება გამოყენებული იქნეს არაერთი აუდიტორული შემონმებისას, თუმცა ყველა საკითხი არ შეიძლება ჩაითვალოს სრულყოფილად.

აუდიტის პროგრამისა და სტრატეგიის პროცედურების დოკუმენტირების ზუსტად აღრიცხვისათვის როგორც ჩასატარებელ, ისე ჩატარებულ სამუშაოთა თვითკონტროლის მიზნით აუდიტორები ადგენენ ე.წ. დოკუმენტების შესამონმებელ ფურცელს (იხ. დანართი 3).

აუდიტის სტრატეგიის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ სამუშაოს დაგეგმვიდან დაწყებული მის დამთავრებამდე, როდესაც ხდება დაჯამება და შეფასების გამოყვანა, აუდიტორი იღებს მრავალ გადაწყვეტილებას, რომლებიც ერთობლიობაში აუდიტს შეადგენენ. აუდიტის სტრატეგიის ფორმულირება მოიცავს დაგეგმვის ფართო მასშტაბიან გადაწყვეტილებათა მიღებას: საკანონმდებლო აქტებისა და ხელშეკრულებათა პირობების შესრულების ტაქტიკას, მუშაობაში გამოსაყენებელ მეთოდებს, როგორიც არის კლიენტის შიდა აუდიტორების მუშაობის შედეგები, საჭიროა თუ არა სპეციალისტების დახმარება და გამოყენებული უნდა იქნეს თუ არა სხვა დამოუკიდებელი აუდიტორების მიერ კლიენტის ცალკეული განყოფილებების შემოწმების შედეგები და ა.შ. ამასთან, აუდიტორული შემოწმების სტრატეგიის¹⁰ შემუშავება მოიცავს აგრეთვე დეტალურად დამუშავებული გადაწყვეტილებების მიღებას აუდიტორული პროცედურული ხასიათის, დროისა და მასშტაბების შესახებ ცალკეული ანგარიშის, ან ოპერაციათა კლასისათვის ფინანსურ ანგარიშებში მის ასახვას.

აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების ტიპური ფორმა

(დანართი 1)

ხელშეკრულების გაფორმების

ადგილი და თარიღი

აუდიტური ფირმა (აუდიტური ორგანიზაციის დასახელება), რომელიც შემდგომში იწოდება როგორც შემსრულებელი, გენერალური დირექტორის სახით, ან კერძო აუდიტორი (გვარი, სახელი, მამის სახელი), მოქმედი წესდების სა-

¹⁰ სტრატეგია— [ბერძ.-1.ომის მომზადებისა და წარმოების, დიდი სამხედრო ოპერაციის ჩატარების ხელოვნება; 2) საზოგადოებრივ-პოლიტიკური ბრძოლის ხელმძღვანელობის ხელოვნება; 3) სპორტში ითქმის თამაშის სისტემის შესახებ, რომლის დროსაც ცალკეული სვლების, კომბინაციები კეთდება საერთო წინანწარ მოფიქრებული გეგმის მიხედვით.

ფუძველზე 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 (აქედან ანგარიშგების დანყების თარიღი) აქამდე (ანგარიშგების თარიღი) და ამ ანგარიშგების უტყუარობის აუდიტორული დასკვნის შედგენა, ასევე, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიმართ აუდიტის ჩატარების შედეგების შესახებ.

ტესტები:

1) ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა როგორ დამოკიდებულებაშია აუდიტორის მიერ დამკვეთისადმი მიყენებულ ზარალთან.

ა) ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა უნდა აღემატებოდეს ზარალს;

ბ) ზარალს არ შეიძლება აღემატებოდეს ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა;

გ) ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა მიყენებულ ზარალის ტოლია;

დ) ყველა პასუხი სწორია;

2) ასს-ის მიხედვით სანარმოებში აუდიტის ჩატარების პროცესი იწყება ამ სანარმოს ხელმძღვანელის მიერ აუდიტორული ფირმებისადმი:

- ა) მონვევის წერილობითი გაგზავნით;
- ბ) ხელშეკრულების გაფორმებით;
- გ) მოლაპარაკების შემდეგ;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

3) აუდიტორული ფირმის (აუდიტის) მიერ აუდიტის ჩატარების შესახებ სანარმოს ხელმძღვანელების თხოვნის განხილვის შემდეგ სანარმოსადმი გასაგზავნად მომზადებული დოკუმენტს ასს-ის მიხედვით ეწოდება:

- ა) მონვევის წერილი;
- ბ) გარიგების წერილი;
- გ) თანხმობის წერილი;
- დ) ოფერტა;
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

4) ასს-ის მოთხოვნით აუდიტორმა სანარმოს ხელმძღვანელს აუდიტის ჩატარების შესახებ გარიგების წერილი უნდა გაუგზავნოს:

- ა) შემონმების შემდეგ;
- ბ) შემონმების დაწყებამდე;
- გ) შემონმების მსვლელობაში;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

5) ასს-ის მოთხოვნით აუდიტორულ ფირმასა და კლიენტს შორის აუდიტორული ხელშეკრულების გაფორმება მოხდება:

- ა) აუდიტის შრომის ანაზღაურების განხორციელების წინ;
- ბ) აუდიტორული მომსახურების დაწყებამდე;
- გ) აუდიტორული დასკვნის გაფორმების შემდეგ;
- დ) ყველა პასუხი სწორია

6) აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს შემდეგი პრინციპების დაცვას:

- ა) კომპლექსურობა, უწყვეტობა, ოპტიმალობა;
- ბ) ყოვლისმომცველობა, თანმიმდევრობა, ოპერატიულობა;
- გ) დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა, პროფესიული ქცევა;
- დ) დამოუკიდებლობა, პროფესიული კომპეტენტურობა, სტანდარტების ცოდნის აუცილებლობა.

7) აუდიტის დაგეგმვის ეტაპებია:

- ა) აუდიტის წინასწარი დაგეგმვა, აუდიტის საერთო გეგმის მომზადება, აუდიტის პროგრამის მომზადება და შედგენა;
- ბ) აუდიტის საერთო (მთლიანი) გეგმის მომზადება, ინფორმაციის შეგროვების ეტაპი და გეგმის დამტკიცების ეტაპი;
- გ) აუდიტის წინასწარი დაგეგმვა, გეგმის განხილვა და გეგმის დამტკიცება;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

საკონტროლო კითხვები და დავალებანი:

1. როგორ გვესმის „აუდიტორის პროფესიული მოვალეობა“ და „აუდიტორის იურიდიული პასუხისმგებლობა“?
2. რა არის მონვევის წერილი და რა მნიშვნელობა აქვს მას ასს-ის მიხედვით?
3. რა არის გარიგების წერილი?
4. რა წესით ფორმდება აუდიტორსა (აუდიტორულ ფირმასა) და დამკვეთს შორის ხელშეკრულება?
5. რა არის აუდიტის დაგეგმვა? რა პრინციპებს ითვალისწინებს იგი?
6. რომელ ეტაპებს იცნობთ აუდიტორული დაგეგმვისას?
7. რომელი საკითხები უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა ასს-ის მიხედვით საერთო გეგმის შემუშავებისას?

8. რა არის აუდიტის პროგრამა და რა უნდა ჩამოყალიბდეს მასში?
9. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
10. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა.

თემა 6. აუდიტორული შემონმების ჩატარების პროცესი.

- 6.1. აუდიტორული შემონმების მიზნები და პროცედურები.
- 6.2. აუდიტორული შემონმების მეთოდები და აუდიტორული მტკიცებულება.
- 6.3. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები.

6.1. აუდიტორული შემონმების მიზნები და პროცედურები

აუდიტორსა და დამკვეთს შორის ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ, აუდიტორი ახდენს შესასრულებელი სამუშაოების დაგეგმვას, კერძოდ ადგენს მთლიან გეგმას და აუდიტის პროგრამას, ამ სამუშაოების დამთავრების შემდეგ, აუდიტორი ახორციელებს შემონმების ჩატარების პროცესს.

შემონმების დროს აუდიტორული საქმიანობის უმეტესი ნაწილი დოკუმენტების შეფასებისას ეფუძნება მმართველი რგოლის მიერ (ხელმძღვანელობის) წარმოდგენილ მონაცემებს. იმისათვის, რომ აუდიტორმა ფინანსური დოკუმენტების მიხედვით დასკვნა შეადგინოს, მან უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების კონკრეტული მიზნები და შემდეგ დაიწყოს შემონმება, მუშაობის პროცესში აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს რამდენად კომპეტენტურია მის მიერ მიღებული ცნობები და საკმარისია თუ არა ისინი შესაბამისი აზრის შემუშავებისათვის.

აუდიტის ჩატარების პრაქტიკა აუდიტორისაგან მოითხოვს ისე დაიგეგმოს და ჩაატაროს 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 იყოს გამოწვეული. ამ საკითხის შემონმებისათვის აუდიტორმა უნდა დაიცვას ასს-№240 – „თაღლითობა და შეცდომა“ -სტანდარტში მოცემულია ის პრინციპები, რომელიც აუდიტორმა უნდა დაიცვას ანგარიშის

ნარდგენის დროს. სტანდარტში ასევე განსაზღვრულია ხელმძღვანელობისა და აუდიტის პასუხისმგებლობა შეცდომებისა და თაღლითობის თავიდან აცილების მიზნით.

როგორც ცნობილია, პირველ თემაში განხილულია აუდიტორთა ორი ფუნქცია:

1) შესამონმებელი ფაქტების დასაბუთებათა შეკრება და შეფასება;

2) ფაქტების ინტერპრეტაცია (შეფასება).

ორივე ურთიერთდაკავშირებული ფუნქციაა, რომლებიც ერთმანეთისაგან ხარისხობრივი ნიშნით, ან მტკიცებათა შეკრების პროცესით განსხვავდება. ინტერპრეტაციის (შეფასების) ფუნქცია წითელ ზოლად გასდევს მთელ შემონმებას.

აუდიტორების პირველი ფუნქცია— „შესამონმებელი ფაქტების დასაბუთებათა შეკრება და შეფასება“— მოიცავს შემდეგ კატეგორიებს: 1) ცდომილებების შესაძლებლობათა არსებობა; 2) ინფორმაციის ასახვის სისრულე; 3) სიზუსტე; 4) დროულობა. 5) უფლებები და პასუხისმგებლობა. ხოლო მეორე ფუნქცია— ფაქტების ინტერპრეტაცია მოიცავს შემდეგ კატეგორიებს:

1) შეფასება და განანილება;

2) წარმოგენა და დოკუმენტური ასახვა.

აუდიტორული შემონმების მიზნებისა და მისი ჩატარების პროცედურების განსაზღვრის დროს აუდიტორის ძირითადი ფუნქციაა მტკიცებათა შეკრება. ინტერპრეტაციისა და შეფასების პროცესი უპირველესად შედგება აუდიტის მიზნების განსაზღვრისა და მისი ჩატარების პროცედურებისაგან, რასაც მონაცემთა (ანგარიშგების) შემონმება უნდა მოჰყვეს.

ამრიგად, აუდიტორული შემონმების ჩატარებისათვის საჭიროა აუდიტორმა დაადგინოს: არსებობს თუ არა მონაცემებში (ანგარიშგებაში) ცდომილებები, ინფორმაცია ასახულია თუ არა სრულად და ზუსტად, დაცულია თუ არა ინფორმაციის ასახვის დროულობა; განსაზღვროს უფლებები და პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშების მომზადე-

ბასთან დაკავშირებით. აღნიშნული მტკიცებულების მოპოვების შემდეგ აუდიტორი ახდენს წარმოდგენილი ინფორმაციის შეფასებას, კერძოდ თავის შეხედულებას ჩამოაყალიბებს აუდიტორულ დასკვნაში.

6.2. აუდიტორული შემონმების მეთოდები და აუდიტორული მტკიცებულება

აუდიტორები თავიანთი მუშაობის პრაქტიკაში შემონმების დროს იყენებენ შემდეგ მეთოდებს:

1. შემონმება; 2. დაკვირვება; 3. გამოკითხვა; 4. გაანგარიშება.

განვიხილოთ თითოეული მეთოდი.

შემონმება— ამ მეთოდის დროს მონმდება ჩანაწერები, დოკუმენტები, ან მატერიალური აქტივები. დოკუმენტების და ჩანაწერების შემონმება მოიცავს დოკუმენტების ნაკითხვას, შერჩევას და გაცნობას, შედარება-შემონმების ჩატარებას. აუდიტორს შეუძლია გაეცნოს დირექტორთა საბჭოს სხდომის ოქმებს ახალი დაფინანსების საკითხებზე; შეამონმოს რეალიზაციის დოკუმენტები, გაეცნოს ანგარიშფაქტურებს, შესყიდვის დაკვეთებს და საქონლის შემოსავალში აღების ანგარიშებს, რათა დარწმუნდეს, რომ ყველა დანახარჯი და ანგარიშიდან ჩამონერა სწორად არის გატარებული.

დაკვირვება— შესრულებული ოპერაციებისა და პროცედურების დაკვირვება და განხილვა, რათა განისაზღვროს, როგორ ხდება ოპერაციებისა და პროცედურების შესრულება.

დაკვირვება გულისხმობს პირდაპირ, ვიზუალურ დაკვირვებას კლიენტის(ფირმა) თანამშრომლებზე მოვალეობის შესრულების დროს, ასეთი მეთოდის გამოყენება შეიძლება აუდიტორული შემონმების სხვადასხვა ეტაპზე. შემონმების დასაწყისში აუდიტორს შეუძლია მოიაროს ფირმა-კლიენტის საწარმოები და მიიღოს მონაცემები საქონლის შენელებულ, ან ნულოვან ბრუნვაზე. ეს პროცესი აუდიტორს შესაძლებ-

ლობას აძლევს პირველი ნყაროდან მიიღოს აუცილებელი მონაცემები.

გამოკითხვა— ეს მეთოდი გულისხმობს სათანადო ინფორმაციის მიღებას კომპანიის შიგნით საქმეში კარგად ჩახედული ადამიანისაგან, ან გარეთ, ფორმალურად ან არაფორმალურად, ზეპირად ან წერილობითი ფორმით. შეკითხვები ეძლევა როგორც კლიენტს, ისე მესამე პირს.

იმისთვის, რომ შეაფასოს და განსაზღვროს რამდენად მისაღებია საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპები, აუდიტორი ატარებს მმართველი რგოლის გამოკითხვას. მის მთავარ მიზანს წარმოადგენს შემოწმება, თუ რამდენად სწორადაა რეგისტრირებული მონაცემები ვალდებულებების და შეუსრულებელი ვალდებულებების შესახებ, აგრეთვე საქონლის მარაგის ღირებულების შეფასებას. აუდიტორს შეუძლია, აგრეთვე ჩაატაროს მესამე პირთა გამოკითხვა იმ საკითხების ირგვლივ, რომლებშიც მას საკმარისი გამოცდილება აქვს. ყველა შემთხვევაში აუდიტორის მიერ პასუხების შეფასება გამოკითხვის პროცესის განუყოფელი ნაწილია.

4. გაანგარიშება— ეს მეთოდი არის საბუღალტრო ანგარიშების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება, ან დამოუკიდებელი გამოთვლების წარმოება. ეს საშუალებას მისცემს აუდიტორს მიიღოს აუცილებელი ცნობები. მაგალითად, მას შეუძლია გაითვალისწინოს ნაღდი ფული, ან ხელზე არსებული საბაზრო ფასიანი ქაღალდების ღირებულება. შეუძლია დარწმუნდეს იმაში, რომ საანგარიშო აქტივები ნამდვილად არსებობს და დამოწმებულია.

აუდიტორული მტკიცებულება არის ინფორმაცია, რომელსაც მოიპოვებს აუდიტორი და რომლის საფუძველზე გამოტანილ დასკვნასაც ეყრდნობა მისი აუდიტორული დასკვნა. აუდიტორული მტკიცებულება მოიცავს პირველად დოკუმენტსა და ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომლებიც საფუძველად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა ნყაროებიდან მოპოვებულ დამადასტურებელ ინფორმაციას.

ასს №500 — „აუდიტორული მტკიცებულება“— ში განსაზღვრულია რაოდენობრივი და ხარისხობრივი კრიტი-

რიუმები, რომლებიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რადგან ისინი წარმოადგენენ ერთის მხრივ, შესასწავლი ფაქტებისა და მეორე მხრივ, მიღებული ინფორმაციის ანალიზიდან გამომდინარე ფორმულირებული დასკვნებისა და შეხედულებების საფუძველს.

აუდიტის პროცესში აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება სხვადასხვა წყაროებიდან როგორც ზეპირი, ისე ვიზუალური და დოკუმენტური მონაცემების სახით, კერძოდ:

1. ფიზიკური (ვიზუალური) მტკიცებულება ანუ ის მტკიცებულება, რომლის დანახვა შეუძლია აუდიტორს ან ის ფასეულობა, რომლის არსებობის დამტკიცება მათი ფიზიკური შემოწმებით არის შესაძლებელი;

2. 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 ადექვატურობისა და საიმედოობის ხარისხის დასადგენად ჩაატაროს გარკვეული პროცედურები;

3. დოკუმენტური მტკიცებულება დამოკიდებულია მის წყაროებზე, კომპეტენტურობაზე და საიმედოობაზე, ამიტომ აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მთელი რიგი პროცედურები;

4. 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 მოჰყენს მთელი რიგი საკითხების დაზუსტებას და შემდგომ მის დოკუმენტურად ასახვას;

5. ბუღალტრული ჩანაწერები, რომლებიც მოიპოვება ბუღალტრული დავთრებისა და ყურნალების მეშვეობით, ყველაზე საიმედოდ ითვლება. ზოგ შემთხვევაში ასეთი დანიშნულებისათვის შეიძლება გამოყენებული იქნას ბალანსი, შუალედური ფინანსური ანგარიშგება, ხელმძღვანელისათვის მომზადებული ოპერატიული და ფინანსური ანგარიშგება და სხვა.

აღნიშნული მტკიცებულების მოპოვების პროცედურების განსახორციელებლად სტანდარტში დეტალურად არის განხილული მისი ჩატარების მეთოდები.

6.3. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები

აუდიტორული საქმიანობის წარმატებით განხორციელების ერთ-ერთი განსამზღვრელი პირობაა აუდიტორული შემოწმების ხარისხიანად ჩატარება. ამ მოთხოვნების შეუსრულებლობას მოსდევს შესაბამისი სანქციები დაწყებული ფინანსური პასუხისმგებლობით და დამთავრებული აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე უფლების ჩამორთმევით.

პრაქტიკაში აუდიტორული საქმიანობის ხარისხიანად შესრულება შეიძლება შეფასდეს აუდიტორული ფირმის მიერ გატარებული ღონისძიებების ერთობლიობით, რომლებსაც მიეკუთვნება: აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვა; სამუშაო დოკუმენტების ფორმისა და შინაარსისადმი მოთხოვნათა დადგენა, აუდიტის განხორციელების პროცესში დოკუმენტბრუნვის გრაფიკის შემუშავება და სხვ.

აუდიტორის შემოწმების პროცესში შექმნილი სამუშაო დოკუმენტაციის ანალიზითა და შეფასებით ახდენენ კონტროლის დაწესებას ჩატარებული აუდიტის ხარისხზე და მოცულობაზე. ასეთი სამუშაო დოკუმენტებია: ჩანაწერები, რომელშიც აუდიტორი აფიქსირებს გამოყენებულ პროცედურებს, ტესტები მიღებულ ინფორმაციაზე და აუდიტის პროცესში გაკეთებული შესაბამისი დასკვნები.

რადის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები?

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები მოიცავს აუდიტორის დაგეგმილი სამუშაოს, შესრულებილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის აღწერას, ამგვარი პროცედურების შედეგებისა და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულობების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნების ჩანაწერებს, სამუშაო დოკუმენტები შეიძლება არსებობდეს მონაცემების სახით, რომლებიც დაფიქსირებულია ქალაქდზე, ფირზე, ელექტრონულ საშუალებებზე და ა.შ.

სამუშაო დოკუმენტებში შედის აუდიტის ჩატარების პროგრამები, სასინჯი ბალანსები, გრაფიკები, ანალიზის შედეგები, მემორანდუმები და დადასტურებები, ამონაწერები ფირმა-კლიენტის დოკუმენტებიდან, ოპერაციების შესრულების თანმიმდევრობის ოპერაციები, ანკეტები და მრავალი სხვა ფორმა და საშუალება.

სამუშაო დოკუმენტების მნიშვნელობა, მისი მოპოვების გზები და მეთოდები განსაზღვრულია ასს (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში) №230 - „დოკუმენტაცია“. სტანდარტში არ არის შეზღუდული და გავრცელებული სამუშაო დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალი, მათი ფორმა, შინაარსი და სხვა დეტალები, რომლებიც ამ დოკუმენტების მომზადების ტექნიკურ და პრაქტიკულ სახეებს ეხება, რადგან აუდიტორი დამოუკიდებლად განსაზღვრავს სამუშაო დოკუმენტების ფორმას და მოცულობას, მიუხედავად ამისა, სტანდარტში ნათლად არის ჩამოყალიბებული აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების სამი ძირითადი მიზანი:

- 1) სამუშაო დოკუმენტები ხელს უწყობს აუდიტის დაგეგმვასა და ჩატარებას;
- 2) ხელს უწყობს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს ზედამხედველობას და განხილვას.
- 3) დოკუმენტურად ასახავს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც მიმართულია აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად.

სამუშაო დოკუმენტები მოიცავენ შემდეგ საკითხებს:

– ინფორმაცია სანარმოს ორგანიზაციული სტრუქტურების შესახებ;

– ამონაწერები იურიდიული დოკუმენტებიდან, შეთანხმებებიდან, კრების გადაწყვეტილებებიდან, ან მათი ასლები;

– სანარმოში აუდიტის დაგეგმვის დასაბუთება;

– აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლისა და შეფასების შედეგების ასახვა;

– გარიგებებისა და ანგარიშების მიხედვით ნაშთების ანალიზი;

– ექსპერტებთან, კონსულტანტებთან და მესამე მხარის სხვა წარმომადგენლებთან აუდიტორის საუბრის ასლები;

– გასული საანგარიშგებო პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებათა, ასევე აუდიტორული დასკვნების, ცნობების შესაბამისი ანგარიშგების აქტების ასლები და სხვა.

სამუშაო დოკუმენტები შეიძლება დაიყოს შემდეგი საკვალიფიკაციო ნიშნით:

1. შემდგენელის პასუხისმგებლობის დონის მიხედვით:

ყოველი დოკუმენტის შედგენაზე აუდიტორის პასუხისმგებლობის განსაზღვრის მიზნით. (მას შეიძლება პასუხისმგებლობა დაეკისროს აუდიტის ობიექტების განსაზღვრაზე, ამონაკრებთა მოცულობაზე, სისრულეზე და სხვა.)

2. შინაარსის მიხედვით:

ამ ჯგუფში გაერთიანდება გაფორმებული დოკუმენტები სტანდარტული გამოკითხვის ფურცლები, ასევე ინფორმაციები შემონმების არასტანდარტული ობიექტების მდგომარეობის შესახებ.

3. შედგენის ვადების მიხედვით: იგი მოიცავს: ა) კლიენტთან აუდიტორული შემონმების შესახებ ჩატარების მოსამზადებელი პერიოდის დოკუმენტებს; წინასწარ მიმონერას და სხვა.

ბ) აუდიტის სამუშაო პერიოდის მიმდინარეობის პროცესში შექმნილ დოკუმენტებს;

გ) აუდიტორული შემონმების დამამთავრებელი ეტაპის დოკუმენტებს (ახსნა-განმარტებითი ბარათი ხელმძღვანელობისათვის, აუდიტორული დასკვნა).

4. დოკუმენტბრუნვაში ადგილის მიხედვით.

ა) პირველადი შემონმების ობიექტების მახასიათებელი (პირველი ინფორმაცია).

ბ) მეორადი (იქმნება პირველადი დოკუმენტის საფუძველზე და მოიცავს ინფორმაციას, რომლებიც ადასტურებენ დასკვნებს აღრიცხვაში გამოვლენილი დაუდევრობის შესახებ.)

5. შექმნის ხერხის მიხედვით: ა) შექმნილი ხელით; ბ) მანქანური და გ) შერეული.

6. მიღების „წყაროს“ მიხედვით: ა) შედგენილი აუდიტორის მიერ; ბ) შედგენილი სანარმოო პერსონალის მიერ; გ) მიღებული მესამე პირისაგან;

სამუშაო დოკუმენტის შედგენა და შეკრება აუდიტის ძირითადი ნაწილია. სამუშაო დოკუმენტების შეკრებას თავისი მიზეზები და მიზნები გააჩნია. ესენია:

1. პარტნიორს სჭირდება ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ მთლიანი აუდიტორული სამუშაო სათანადოდ შესრულდა.

2. სამუშაო დოკუმენტები სამომავლო მიზნებისათვის გამოიყენება.

ამგვარად, აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები შეიცავს:

1. აუდიტის მნიშვნელოვან ინფორმაციას და დოკუმენტებს.

2. აუდიტის გეგმის შესახებ ინფორმაციას.

3. კლიენტის საბუღალტრო აღრიცხვის აუდიტორულ შეფასებას. აუდიტორის შიდა კონტროლის განხილვას და შეფასებას.

4. აუდიტის დეტალებს, განხილულ პრობლემებსა და შეცდომებს და აქედან გამოტანილ დასკვნებს.

5. მონაცემებს იმის შესახებ, რომ აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაო შემონმებულ იქნა უფრო ზემდგომი აუდიტორის ან პარტნიორის მიერ.

6. ბალანსებისა და სხვა ფინანსური ინფორმაციის ჩანაწერების, ანგარიშების ყველა ფუნქციის შეჯამებითა და ანალიზით.

7. მნიშვნელოვანი საკითხების შეჯამებას, რაც გავლენას ახდენს ანგარიშებისა და აუდიტის დასკვნაზე.

8. სამუშაო დოკუმენტები აღწერს, თუ რა სახის ინფორმაცია იქნა მიღებული ოპერაციებისა და ბალანსების თითოეული კლასის შესახებ.

აუდიტორული დასკვნის შედგენამდე აუდიტორი გადაამოწმებს ფაილებში განთავსებულ სამუშაო ქაღალდებს, რათა დარწმუნდეს, არის თუ არა სრულყოფილად დოკუმენტირებული შესრულებული სამუშაოები და საკმარისია თუ არა ისინი აუდიტორული დასკვნისათვის.

ტესტები

1) *აუდიტორები შემონმების დროს იყენებენ მეთოდებს:*

- ა) შემონმება, გამოკითხვა, შედარება, ტესტირება;
- ბ) შემონმება, დაკვირვება, გამოკითხვა, გაანგარიშება;
- გ) შემონმება, სტანდარტები, გამოკითხვა დაკვირვება;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

2) *აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე აუდიტორი ადგენს:*

- ა) შემონმების გეგმას;
- ბ) შემონმების პროგრამას;
- გ) გარიგების წერილს;
- დ) მოწვევის წერილს;
- ე) აუდიტორულ დასკვნას

3) აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროებიდან მოიპოვება:

- ა) ზეპირი, ვიზუალური და დოკუმენტური მონაცემები;
- ბ) გასაუბრების, დათვალიერებისა და შემონმების აქტები;
- გ) გასაუბრების, შემონმების ცნობების მონაცემების;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

4) აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების შესახებ ასს 230-„დოკუმენტაცია“-ში მოცემულია, რომ აუდიტორმა შემონმების დროს უნდა დაიცვას:

- ა) აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალი;
- ბ) შეზღუდული და გავრცობილი არ არის სამუშაო დოკუმენტების ზუსტი ჩამონათვალი;
- გ) სამუშაო დოკუმენტებია: აუდიტის ჩატარების პროგრამა, სასინჯი ბალანსი, გრაფიკები, მემორანდუმები და დასატურებები;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

5) მასალა, რომელიც ასახავს აუდიტის ჩატარების პროცესს მომზადებულია, მიღებულია, ან შენახულია აუდიტორის მიერ არის:

- ა) დასაბუთებული გარანტია;
- ბ) აუდიტორული მტკიცებულება;
- გ) აუდიტორული დოკუმენტაცია;
- დ) აუდიტორული მასალა;

საკონტროლო კითხვები და დავალებანი:

1. რომელ ფუნქციებს ასრულებს აუდიტორი შემონმების დროს?
2. რომელ მეთოდებს იყენებენ აუდიტორები თავიანთი მუშაობის პრაქტიკაში?
3. რა ნყარობიდან შეიძლება მოიპოვოს აუდიტორმა შემონმების დროს აუდიტორული მტკიცებულებები?
4. რა არის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები?
5. სამუშაო დოკუმენტების რა მიზნებია ჩამოყალიბებული ასს-ში?
6. რა საკვალიფიკაციო ნიშნით ყოფენ აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებს?
7. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
8. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად ზემოთმოცემული ტესტებისა.

თემა № 7. აუდიტორული რისკის არსი, აუდიტური შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები

7.1. არსებითობა და რისკი, რისკის არსი.

7.2. აუდიტური შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურების არსი.

7.1. არსებითობა და რისკი. რისკის არსი.

ფინანსური ანგარიშგებისათვის ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმებისას აუცილებელია არსებითობის გათვალისწინება. არსებითად ითვლება ინფორმაცია, რომლის გამოტოვება, ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე. არსებობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლისა და იმ შეცდომის რაოდენობრივ სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს წინასწარი განზრახვით ან უნებლიედ. არსებითობა გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შემდეგ იგი მომხმარებლისათვის უშედეგო გახდება.

არსებითობა პირობითი ცნებაა და სამეურნეო ფაქტების დაყოფა არსებით და არა- არსებით ფაქტებად საწარმოს კონკრეტული მაჩვენებლების გათვალისწინებით არის შესაძლებელი.

თუ, მაგალითად, საწარმოში, რომელიც ფლობს 3 000 000 ლარის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებს, მეკუჭნავის მიერ უყაირათო დამოკიდებულების შედეგად დაიკარგა ან გაფუჭდა 200 ლარის საქონელი, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ეს არაარსებით ფაქტად შეიძლება ჩაითვალოს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში - №320 "აუდიტორული არსებითობა", მოცემულია აუდიტში არსებითობის, როგორც ფუნდამენტური კონცეფციის განმარტება,

რომელიც უკავშირდება ბუღალტრულ ანგარიშგებაში მონაცემების წარდგენასა და კლასიფიკაციის საკითხებს, აღწერილია აუდიტორული რისკისა და არსებითობის ურთიერთკავშირი დაგეგმვის პროცესში და ის პროცედურები, თუ როგორ უნდა განისაზღვროს არსებითობა აუდიტის პროცესში და შეუსწორებელი უზუსტობის ერთობლიობისას, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს არაადეკვატური მოსაზრებების ჩამოყალიბება ფინანსურ ანგარიშგებაზე; ამასთან ერთად კონკრეტულად არის განხილული ის ფაქტები რომლებმაც ხელი უნდა შეუწყოს აუდიტორს იმის დასადგენად, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი საფუძვლების შესაბამისად, რათა არსებითობის შესაფერისი დონის დადგენით შეძლოს არსებითი რაოდენობრივი უზუსტობების გამოვლენა, რომელსაც შეუძლია ანგარიშგების უტყუარი ან სამართლიანი თვალსაზრისის დამახინჯება.

არსებითობის მისაღები დონის წინასწარი განხილვა აუდიტორს საშუალებას აძლევს ორგანიზაცია გაუკეთოს აუცილებელი მტკიცებულებების შეგროვებას.

აუდიტორმა, როდესაც არსებითობის პრინციპს იხილავს უნდა გაითვალისწინოს:

ა) აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მასშტაბები;

ბ) უზუსტობების შეფასების დრო.

ამრიგად, არსებითობა არის შედარებითი სიდიდე, მაგრამ არა აბსოლუტური ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე. იგი შეიძლება არსებითი იყოს რომელიმე მცირე საწარმოსათვის, მაგრამ დიდი საწარმოსათვის არავითარ როლს არ ასრულებდეს. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შედარებით მცირე თანხებთან დაკავშირებული უზუსტობანიც, თუკი ისინი ერთად აღებული არსებით გავლენას მოახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

არსებითი შეცდომების არსებობაზე რისკის შეფასება აუდიტორის მიერ უნდა მოხდეს დაგეგმვის პროცესში, რის

გამოც აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ დამკვეთის სიდიდის კომპლექსურობის და საკუთრების დახასიათებები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს რისკის ფაქტორზე. ე. ი. არსებითობის პრინციპია. ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს არა არსებითი ფაქტორების მხედველობაში მიუღებლობა.

ბოლო წლებში დიდი მნიშვნელობა შეიძინა აუდიტის რისკის ტერმინმა. აუდიტის რისკი¹¹ შეიძლება განვსაზღვროთ ორი სტადიით:

1) ალბათობა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშები მოიცავს მატერიალურ არასწორ მონაცემებს, რომლებიც გადაურჩა შიდა კონტროლს, რომელსაც აუდიტორი დაეყრდნო და ასევე აუდიტორის მიერ განხორციელებულ არსებით ტესტებს და სხვა სამუშაოს.

2) ალბათობა იმისა, რომ აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს ზარალის ანაზღაურება კლიენტის ან სხვა პირებისათვის შემდეგის გამო:

ა) ფინანსური ანგარიშგებები, რომლებიც მოიცავს არასწორ მონაცემებს, და

ბ) მოდავე მხარე, რომელიც ზარალს განიცდის ბალანსზე დაყრდნობიდ შედეგად. გ) აუდიტორის მხრიდან დაუდევრობა არ არის გამომჟღავნებული და ანგარიში შეიძლება იყოს დემონსტრირებული. აუდიტორული რისკი შეიძლება მივიჩნიოთ, როგორც ნორმალურად, ასევე ნორმალურზე მაღლად. ნორმალური აუდიტორული რისკი არსებობს ყველა აუდიტორულ სიტუაციაში. ნორმალურ აუდიტორულ რისკზე მაღალი რისკი შეიძლება დავუკავშიროთ განსაზღვრულ კლიენტებს ან მათი საქმეების განსაზღვრულ სფეროებს.

აუდიტის რისკი შეიძლება მინიმალური გავხადოთ სათანადო აუდიტის ფირმის მეშვეობით და განსაზღვრულ კლიენტთან აუდიტორული მუშაობით.

¹¹ რისკი- [ფრანგ.] – მოსალოდნელი საფრთხე, საშიშროება, რისკის განევა, ალალ ბედზე მოქმედება, ბედის ცდა, სახიფათო მდგომარეობაში ჩაგდება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში - №400- „რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი“ რისკის შეფასებაზე მოცემულია 4 განსაზღვრება, კერძოდ:

აუდიტორული რისკი არის რისკი, რომელიც უკავშირდება აუდიტორის მიერ არაადეკვატური¹² აუდიტორული დასკვნის წარმოდგენას, მაშინ როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები.

დანარჩენი სამი განსაზღვრება რისკის შემადგენელი სახეებია.

აუდიტორული რისკი სამი კომპონენტისაგან შედგება:

- 1) თანდაყოლილი რისკი;
- 2) კონტროლის რისკი და
- 3) შეუმჩნეველობის რისკი.

თანდაყოლილი რისკი არის ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების მიდრეკილება უზუსტობებისაკენ, რომელიც შეიძლება იყოს არსებითი ცალკე აღებული, ან აგრეგირებული სხვა ნაშთებსა და კლასებთან, იმის დაშვებით, რომ არსებობდა შესაბამისი შიდა კონტროლი.

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

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

¹² ადეკვატური [ლათ.] – რაც სავსებით შეესაბამება, შეესატყვისება რასმე.

თუ აუდიტორის მიერ შეფასებული შიდა რისკი და კონტროლის რისკი მცირდება, მაშინ მაღლდება აღმოჩენის რისკის მისაღები დონე.

პრაქტიკულად იშვიათობაა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ იყოს არსებითი შეცდომები, ამიტომ აუდიტორი გეგმავს პროცედურებს ისე, რომ ითვალისწინებს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი შეცდომის არ არსებობას.

აუდიტორულ პრაქტიკაში ყოველთვის არსებობს იმის რისკი, რომ: 1) არსებითი შეცდომები იარსებებს; 2) ისინი არ იქნებიან აღმოჩენილი შიდა კონტროლის მიერ ან 3) ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაში მოახდენს გავლენას.

აუდიტორის მოვალეობაა შეამციროს აუდიტორული რისკი და მისი კომპონენტების შეფასება და განსაზღვრა დამოკიდებულია მის პროფესიულ გამოცდილებაზე.

აუდიტორი უნდა ითვალისწინებდეს არსებითობას და რისკს შორის კავშირს. კერძოდ: აუდიტორის მიერ ცალკეული ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების არსებითობის შეფასება, მას ეხმარება, რომ გადაწყვიტოს თუ რომელი მუხლები შეამოწმოს და საჭიროა თუ არა შერჩევისა და ანალიზური პროცედურების გამოყენება, რაც მას საშუალებას აძლევს შეამციროს აუდიტორული რისკი. არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის არსებობს უკუკავშირი, კერძოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითობის დონე, მით უფრო დაბალია აუდიტორული რისკის დონე და პირიქით.

ამრიგად, აუდიტორული რისკი, ანუ რისკი იმისა, რომ აუდიტორული დასკვნა არსებითად ამახინჯებს ფინანსურ ანგარიშგებას, მოიცავს სამ კომპონენტს:

- ა) თანდაყოლილი რისკი (თრ);
- ბ) კონტროლის რისკი (კრ);
- გ) შეუმჩნეველობის რისკი (შრ).

აუდიტორული რისკი (არ) შედგება მათი ნამრავლისა-

გან:

$$\text{არ} = \text{არ} * \text{კრ} * \text{შრ}$$

თანდაყოლილი რისკი დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორცაა სამეურნეო სუბიექტზე საბაზრო პირობების ზემოქმედების ხარისხი, ფირმის ფულად სახსრებთან დაკავშირებული მდგომარეობა, კომპანიის სანარმოო საქმიანობის ისტორია, არაორდინალური ოპერაციების მოქმედების ხასიათი და სფერო.

კონტროლის რისკი მდგომარეობს იმაში, რომ არსებითი დამახინჯება შეიძლება წარმოიქმნას ანგარიშის ნაშთში ანდა ოპერაციის კლასში და არ იქნას გამოვლენილი და აღმოფხვრილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის მიერ.

შეუმჩნევლობის რისკი მდგომარეობს იმაში, რომ აუდიტორის დამოუკიდებელი პროცედურები ვერ აღმოაჩენს არსებითი ხასიათის დამახინჯებებს ანგარიშების ნაშთებში ან ოპერაციათა კლასებში.

შეუმჩნევლობის რისკის დონე განსაზღვრავს აუდიტორული შემონმების სახესა და მოცულობას. შეუმჩნევლობის რისკის მინიმუმამდე დასაყვანად უნდა გაიზარდოს აუდიტორული და შერჩევის მოცულობა:

არ

$$შრ = \text{-----}$$

(თრ*კრ)

ე.ი. რაც უფრო დაბალეფექტურია კონტროლის სისტემა და მაღალია თანდაყოლილი რისკი ბიზნესში, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს გამოუვლენებლობის (შეუმჩნევლობის) რისკი. შესაბამისად, აუდიტორმა აუცილებლად უნდა გაიზარდოს ტესტირების მოცულობა.

7.2. აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურების არსი

აუდიტორული შემონმების დროს პრაქტიკულად შეუძლებელია ყველა ფინანსური ოპერაციის შემონმება, ამიტომ აუდიტორი იყენებს შერჩევით მეთოდებს.

აუდიტორული შერჩევა გულისხმობს აუდიტორული პროცესების გამოყენებას ანგარიშთა ნაშთების ან ოპერაცი-ათა კატეგორიების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ. აუდიტორი კრებს და აფასებს აუდიტორული მტკიცებულებების შერჩეული მუხლების რომელიმე მახასიათებლის შესახებ და ამის საფუძველზე აყალიბებს დასკვნას იმ მთლიან ერთობლიობაზე, საიდანაც შეარჩია მუხლები გამოსაკვლე-ვად. შერჩევის ასეთი გაგებისათვის საჭიროა შემდეგი ცნე-ბების განსაზღვრა:

- შეცდომა აღნიშნავს კონტროლს ტესტების ჩატარე-ბის დროს კონტროლიდან გადახრებს, ან ძირითადი პროცე-დურების დროს უზუსტობებს;

- ანომალური შეცდომა აღნიშნავს შეცდომებს, რომ-ლებიც იზოლირებული ნორმებიდანაა წარმოშობილი და მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევაში შეიძლება განმეორ-დეს.

- გენერალური ერთობლიობა აღნიშნავს მონაცემთა სრულ სიმრავლეს, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიო-ბის შერჩევა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დას-კვნის გამოტანა.

შერჩევა იყოფა შემდეგ სახეებად:

- 1) სტატისტიკური შერჩევა.
- 2) შემთხვევითი შერჩევა.
- 3) ბლოკური შერჩევა და
- 4) არასტატისტიკური შერჩევა.

განვიხილოთ თითოეული სახე.

სტატისტიკური შერჩევა შერჩევის ნებისმიერი მიდ-გომაა, რომელსაც ახასიათებს შემდეგი თვისებები: შერჩევი-თი ერთობლიობის შემთხვევითი შერჩევა და ალბათობის თე-ორიის გამოყენება ამ ერთობლიობის შესაფასებლად.

შემთხვევითი შერჩევა ისეთი მეთოდია, რომელსაც გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტის შერჩევის ერთნაირი სტატისტიკური ალბათობა აქვს. ამ დროს ერთეუ-ლის შესარჩევად გამოიყენება შემთხვევითი რიცხვების რაი-მე წყარო. მიუხედავად იმისა, რომ არსებობს შერჩევის მრავალი მეთოდი ჩვეულებრივ იყენებენ შემდეგ მეთოდებს:

1. შემთხვევითი შერჩევა, რომლის დროსაც გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს შერჩევის თანაბარი შანსი აქვს;

2. სისტემატური შერჩევა, რომელიც გულისხმობს შერჩევითი ერთობლიობიდან მუხლების ინტერვალის გამოყენებით, სადაც პირველი ინტერვალი აღებულია შემთხვევით, ამისათვის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს გენერალური ერთობლიობა ხომ არ არის ისე აგებული, რომ შერჩევის ინტერვალი შეესაბამებოდეს გენერალური ერთობლიობით რომელიმე კონკრეტულ ერთეულს. აუდიტორული შერჩევის მოცულობა ორი გზით განისაზღვრება:

-აუდიტორის წინა გამოცდილების საფუძველზე;

-სტატისტიკური მეთოდებით, რომელიც გამომდინარეობს შეცდომების გამოვლენის ალბათობიდან.

ბლოკური შერჩევა გულისხმობს რამდენიმე ერთმანეთის მიმდევრობით განლაგებული ოპერაციების ან ერთეულების შერჩევას, თუმცა მას ახასიათებს ნაკლოვანებები, რაც ორ ფაქტორთან არის დაკავშირებული: არის თუ არა შერჩეული ბლოკები ტიპური და ხომ არ არის შერჩეული მცირე რაოდენობის ბლოკები. ბლოკურმა შერჩევამ შესაძლოა მნიშვნელოვნად დაზოგოს აუდიტორის სამუშაო დრო და ზოგჯერ, პრაქტიკული მოსაზრებები უმჯობესია ბლოკური შერჩევის გამოყენება.

არასტატისტიკური შერჩევის დროს შერჩევა ისეთ მიდგომას მოითხოვს, როდესაც აუდიტორი შერჩევის რისკის შესაფასებელი სტატისტიკური მეთოდების ნაცვლად პროფესიულ განსჯას მიმართავს.

აუდიტორული შერჩევა, აუდიტორული პროცესების ერთ-ერთი სავალდებულო ატრიბუტია და იგი ტექნიკურად რთულად განსახორციელებელ საქმიანობას მიეკუთვნება. აუდიტორული შერჩევის საკითხები ჩამოყალიბებულია ასს №530 – „აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პრინციპები“. აღნიშნულ სტანდარტში მოცემულია აუდიტორული შემონმების შერჩევითი მეთოდების განსაზღვრა, აღწერილია აუდიტორული შემონმების რისკი შერჩე-

ვითი მეთოდების კონსტექსტში, განსაზღვრულია შერჩევის ოპტიმალური ზომის ძირითადი მაჩვენებლები, გადმოცემულია სახელმძღვანელო მითითებები შერჩევითი სტატისტიკური და არასტატისტიკური მეთოდების გამოყენების შემთხვევაში, როგორც კონტროლის ეფექტურობის, ისე არსებითობის შემოწმებისას.

აუდიტორული შერჩევის მიზანი არის ის, რომ აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა განსაზღვროს ის მიზნები, თუ რომელი დოკუმენტაციას მიაქციოს ყურადღება აუდიტის პროცესში, რადგან შერჩევითი მეთოდიკის სწორად გამოყენება უფრო რეალური დასკვნის გამოტანის საშუალებას იძლევა.

სტანდარტის (530)-მოთხოვნაა, რომ აუდიტორმა შერჩევის მეთოდიკის განსაზღვრისას მკაცრად უნდა დაიცვას სამი ძირითადი მოთხოვნა:

1) ზუსტად განსაზღვროს როგორი უნდა იყოს დასაშვები რისკის ხარისხი, რომ შერჩევის შედეგებმა იგი არ მიიყვანოს არასწორ დასკვნამდე (შერჩევითი მეთოდის რისკი);

2) განსაზღვროს, თუ როგორ შეიძლება იყოს დასაშვები ცდომილებების სიდიდე (მისაღები ცდომილებები);

3) როგორი შეიძლება იყოს ცდომილებების სიდიდე ერთობლიობაში (მოსალოდნელი ცდომილობების).

იმისათვის, რომ შერჩევითი ერთობლიობა განისაზღვროს რაციონალურად და ეფექტურად, საჭიროა მისი შესაფერისი სტრატეგიკაცია, რაც აუდიტორს საშუალებას მისცემს ძალისხმევა წარმართოს ფინანსური ანგარიშგების იმ მუხლებისადმი, რომელებიც ყველაზე დიდი პოტენციური შეცდომების შესაძლებლობას შეიცავს. აუდიტორმა ამავე დროს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დადგენისას უნდა გაითვალისწინოს შერჩევის რისკი, ასატანი და სავარაუდო შეცდომა. სტანდარტში (530) დეტალურად არის აღწერილი აუდიტორული შერჩევის მეთოდები და ამ საკითხთან დაკავშირებული პროფესიული ტერმინები.

ყოველივე ამ პრინციპის დაცვის შემდეგ აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს მასალის საჭირო მოცულობა და გამოიყენოს სტატისტიკური და არასტატისტიკური მეთოდი.

აუდიტორული შერჩევის პროცედურებს დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტორული მტკიცებულებების თვალსაზრისით, რადგან მათი სწორი გამოყენება საშუალებას იძლევა სამართლიანი და კომპეტენტური დასკვნის შედგენაზე.

ტესტები

1) რისკი იმისა, რომ აუდიტორი წარმოადგენს არაადეკვატურ დასკვნას, მაშინ, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობა, არის:

- ა) თაღლითობა;
- ბ) აუდიტორული რისკი;
- გ) შიდა კონტროლის რისკი;
- დ) შეცდომების რისკი;

2) აუდიტორული რისკი შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან:

- ა) თანდაყოლილი, მაღალი დონის და კონტროლის;
- ბ) თანდაყოლილი, კონტროლის და შეუმჩნეველობის;
- გ) შეცდომების, თანდაყოლილი და კონტროლის;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

3) ინფორმაცია ითვლება არსებითად:

- ა) თუ მისი გამოტოვება გავლენას არ მოახდენს მომხმარებლების ეკონომიკურ გადანყვეტილებებზე;
- ბ) თუ მისი გამოტოვება გავლენას მოახდენს მომხმარებლის ეკონომიკურ გადანყვეტილებებზე;
- გ) თუ მისი გამოტოვებით მომხმარებლის ეკონომიკური გადანყვეტილება მაღალი ეკონომიკური ღირებულებით ხასიათდება.
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

4) არსებითობა არის:

- ა) ინფორმაციის თვისობრივი მახასიათებელი;
- ბ) ინფორმაციის მომხმარებლისათვის უსარგებლოდ ქცევის რალაცა ზღვარი;
- გ) აბსოლუტური ცდომილების რომელიმე კონკრეტული სიდიდე;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

5) როგორი დამოკიდებულებაა არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის?

- ა) პირდაპირპროპორციული;
- ბ) უკუპროპორციული (რაც მაღალია არსებითობის დონე მით მაღალია აუდიტორული რისკი).
- გ) რაც დაბალია არსებითობის დონე, მით მაღალია აუდიტორული რისკი;
- დ) კავშირი არ არსებობს;

6) რისკი იმისა, რომ აუდიტორი წარმოადგენს არაადეკვატურ დასკვნას, მაშინ როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობა, არის:

- ა) თალლითობა;
- ბ) აუდიტორული რისკი;
- გ) შიდა კონტროლის რისკი;
- დ) შეცდომების რისკი;

7) რომელიმე ანგარიშის ნაშთის ან რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის მიდრეკილება ისეთ უზუსტობისაკენ, რომელიც ცალკე აღებული ან სხვა ანგარიშთა ნაშთებისა და ოპერაციების უზუსტობებთან ერთად შეიძლება არსებითი იყოს, არის:

- ა) შეცდომების რისკი;
- ბ) თანდაყოლილი რისკი;
- გ) შეუმჩნევლობის რისკი;
- დ) აუდიტორული რისკი;

მ) აუდიტორული შერჩევა იყოფა სახეებად:

- ა) სტატისტიკური, შემთხვევითი, ბლოკური და არასტატისტიკური;
- ბ) სტატისტიკური, ბულალტრული, ოპერატიული და არასტატისტიკური;
- გ) სტატისტიკური, შემთხვევითი, ალბათობითი და არასტატისტიკური;
- დ) სტატისტიკური, ოპერატიული, ბლოკური და შემთხვევითი;

9) სტატისტიკური შერჩევის მახასიათებელი თვისებებია:

- ა) შერჩევითი ერთობლიობის შემთხვევითი შერჩევა და ალბათობის თეორიის გამოყენება ამ ერთობლიობის შესაფასებლად;
 - ბ) შერჩევითი ერთობლიობის სტატისტიკური შერჩევა და მათემატიკური მეთოდების გამოყენება ამ ერთობლიობის შესაფასებლად;
 - გ) შერჩევითი ერთობლიობის ოპერაციული შერჩევა და აუდიტორული მეთოდების გამოყენება ამ ერთობლიობის შესაფასებლად;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

საკონტროლო კითხვები და დავალებანი:

1. რა არის არსებითობა?
2. რა არის აუდიტის რისკი?
3. რა კომპონენტებისაგან შედგება აუდიტორული რისკი?
4. რას გულისხმობს აუდიტორული შერჩევა?
5. რა სახეებად იყოფა აუდიტორული შერჩევა?
6. რომელი ძირითადი მოთხოვნების დაცვა არის ასს-ით სავალდებულო აუდიტორისათვის შერჩევის მეთოდის განსაზღვრისას?
7. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
8. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსდ მოცემული ტესტებისა.

თემა 8 შიდა კონტროლის სტრუქტურა. სხვების მიერ შესრულებული აუდიტორული სამუშაოების გამოყენება

- 8.1. შიდა კონტროლის სტრუქტურა
- 8.2. შიდა აუდიტის ორგანიზაცია, მისი არსი და ფუნქციები
- 8.3. აუდიტორულ საქმიანობაში სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება

8.1. შიდა კონტროლის სტრუქტურა

შიდა კონტროლი ენოდება სანარმოს *მართვის სისტემას*, რომელსაც *იყენებს* სანარმოს ხელმძღვანელობა და რომლის მიზანია შეამონმოს, რომ ბიზნესის საქმიანობა ხორციელდება ეფექტურად და სამოქმედო პროცედურების დაცვით.

შიდა კონტროლის ფუნქციის მიზანია უზრუნველყოს ბიზნესის შეუფერხებელი საქმიანობა და *დაიცვას ბიზნეს აქტივები* არასწორი გამოყენების ან დაკარგვისაგან. სანარმომ ან კორპორაცია, რომელსაც კარგი შიდა კონტროლის ფუნქცია არ გააჩნია, არასტაბილურია და არ არის დაზღვეული აქტივების დატაცებისაგან.

საქართველოში მომუშავე უცხოელ ბიზნესებს უმეტესად კარგად აქვთ განვითარებული შიდა კონტროლის ფუნქცია. ისინი ახორციელებენ მაღალი დონის შიდა კონტროლს და უზრუნველყოფენ რომ არ მოხდეს მათი თანხების, მარაგების და სხვა აქტივების დატაცება.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში შიდა კონტროლი შემდეგნაირად არის ჩამოყალიბებული: „შიდა კონტროლის სისტემა გულისხმობს *იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს*, რომლებიც *დაადგინა სამეურნეო ხელმძღვანელობამ* თავისი ამოცანების მისაღწევად შესაძლებლობის ფარგლებში ბიზნესის მოწესრიგებული და ეფექტური მართვის მიზნით, მ/შ-ის ხელმძღვანელობის პოლიტიკის დასაცავად,

აქტივების დასაცავად, თალლითობისა და შეცდომის აღმოსაჩენად და თავიდან ასაცილებლად, ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერების სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად და საიმედო ფინანსური ინფორმაციის დროულად მოსამზადებლად“.

საწარმოს შიდა სამეურნეო კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ღონისძიებები და პროცედურები სამ ძირითად ელემენტს მოიცავს:

1. კონტროლის ჩატარების გარემო (პირობა);
2. ფინანსური საქმიანობის შემონშების სისტემა;
3. კონტროლის პროცედურები.

კონტროლის გარემო გულისხმობს ისეთ ქმედებებს, ღონისძიებებს და პროცედურებს, რომლებიც ასახავს საწარმოს მესაკუთრეებისა და ადმინისტრაციის ზოგად ურთიერთობას კონტროლთან. აღნიშნული ელემენტის შეფასებისას საჭიროა შემდეგი ნაწილების განხილვა:

- 1) საწარმოს პერსონალის ურთიერთდამოკიდებულება, მათ შორის პასუხისმგებლობისა და უფლებამოსილების განაწილება;
- 2) კომპეტენტურობა;
- 3) პერსონალთან მუშაობა;
- 4) გარეშე ფაქტორის გავლენა, რომელიც დაკავშირებულია პროცედურების ეფექტურობასა და კონკრეტული კონტროლის სტრუქტურაზე.

ფინანსური საქმიანობის (ბუღალტრული) შემონშების 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 შემსყიდველთა გარიგების ამსახველი ინფორმაციის საკონტროლო ანგარიშების შეტანის წესი, რითაც უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშების მართებულად შედგენას.

კონტროლის პროცედურები წარმოადგენს იმ ღონისძიებებისა და პროცედურების ერთობლიობას, რომლებიც რჩება **კონტროლის სისტემისა** და ბუღალტრული აღრიცხვის ფარგლებს გარეთ. ეს ღონისძიებები გამიზნულია უტყუარობის საგარანტიოდ, რომ საწარმოს მიერ დასახული მიზნები მიღწეული იქნება.

საწარმოში შიდა კონტროლის სტრუქტურისა და მისი არსის გაგება, შიდა კონტროლის **მიზნების გარკვევაში** მდგომარეობს. შიდა კონტროლის მიზნები კი შემდეგია:

1. სამეურნეო ოპერაციების შედეგების ანალიზი;
2. საარქივო დოკუმენტების დაცვა;
3. აქტივების დაცვა.

პირველი მიზნის, სამეურნეო ოპერაციების შედეგების ანალიზის ამოცანებია:

1. მონაცემთა აღრიცხვის **სისრულე**,
2. მონაცემთა აღრიცხვის **სიზუსტე**,
3. საქმიანი ოპერაციების **კანონიერება**,
4. ჩანაწერების სისრულე,
5. ჩანაწერების **წარმოების სიზუსტე**.

მონაცემთა აღრიცხვის სისრულის ამოცანის მოთხოვნა: ყველა სამეურნეო ოპერაციის მონაცემები ასახული უნდა იყოს ბუღალტრულ რეგისტრებში და უნდა შეესაბამებოდეს ანალიზის ამოცანებს;

მონაცემთა აღრიცხვის სიზუსტის ამოცანის მოთხოვნა: ყველა სამეურნეო ოპერაცია ასახული უნდა იყოს საბუღალტრო რეგისტრებში სწორად და სათანადო პერიოდულობის დაცვით;

საქმიანი ოპერაციების კანონიერების ამოცანის მოთხოვნა: ბუღალტრულ რეგისტრებში ასახული მონაცემები უნდა მოიცავდეს **ეკონომიკური ხასიათის მოვლენების ნამდვილობას**, უნდა იყოს გარკვეული სახით ორგანიზებული და სათანადო უფლებამოსილების მქონე პერსონალის მიერ დამტკიცებული.

ჩანაწერების სისრულის ამოცანის მოთხოვნაა მონაცემები, რომლებიც ანალიზის ყოველ ეტაპზე გროვდება და

რომლებიც თავმოყრილია არქივებში, დოკუმენტებში და ანგარიშებში, უნდა ასახავდნენ ყველა სამეურნეო ოპერაციას.

ჩანაწერების წარმოების სიზუსტე - ამ ამოცანის მოთხოვნაა მონაცემები ანალიზის ყოველ ეტაპზე უნდა იყოს ასახული.

II. საარქივო დოკუმენტების დაცვის მიზანი:

გულისხმობს, რომ თითოეული ანგარიშის მონაცემებთან და საარქივო დოკუმენტაციებთან (ფაილებთან) დაიშვება მხოლოდ ის პერსონალი, რომელსაც აქვს შესაბამისი ნებართვა.

III. კონტროლის დამატებითი მიზანია აქტივების დაცვა.

აქტივების დაცვა გულისხმობს, რომ მათზე ხელი მიუწვდება მხოლოდ იმ პერსონალს, ვისაც საამისოდ სათანადო ნებართვა აქვს. შეზღუდვა ეხება აქტივების მოძრაობის მკონტროლებელ ან დამადასტურებელ დოკუმენტებსაც.

შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემის ფორმირება, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს მიიღოს საიმედო და უტყუარი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია სანარმოს საქმიანობის წარმართვისათვის.

8.2. შიდა აუდიტის ორგანიზაცია, მისი არსი და ფუნქციები

შიდა აუდიტი არის ანგარიშგების სისწორის და უტყუარობის შემოწმება, რომელიც ფირმის აღრიცხვის ოპერაციების მუდმივი შემადგენელი ნაწილია და ამიტომ გამოდის, როგორც შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილი.

კომპანიების ხელმძღვანელები ბოლო წლებში უფრო მეტ ყურადღებას უთმობენ „შიდა აუდიტს“, რომელიც გარკვეულწილად ცვლის გარე აუდიტის ადრინდელ ფუნქციებს

და გავლენას ახდენს მათი სამუშაოებისა და შრომის ანაზღაურების მოცულობის შემცირებაზე.

საწარმოში შიდა აუდიტი შეიძლება ორგანიზებული იყოს:

1. *მუდმივმოქმედი სარევიზიო კომისიის სახით, რომელიც არჩეულია აქციონერების საერთო კრების მიერ;*

2. შიდა აუდიტის ჩატარებაზე აუდიტურ ფირმებთან ხელშეკრულების გაფორმებით ამ შემთხვევაში ფინანსური დასკვნა არ გაიცემა);

3. სპეციალური შიდა საკონტროლო-ანალიტიკური განყოფილების (შიდა აუდიტის) სახით.

შიდა აუდიტორები უნდა იყვნენ კვალიფიციური და სანდო სპეციალისტები, რომლებიც მოქმედებენ საწარმოს დამფუძნებელი კრების მიერ დამტკიცებული დებულებით, საქართველოს კანონმდებლობისა და ასს-ის გამოყენებით.

შიდა აუდიტის სამსახურის შტატი და სტრუქტურა დამოკიდებულია საწარმოს ფინანსურ მაჩვენებლებზე, მოცულობაზე, სირთულესა და შესასრულებელ ოპერაციებზე.

შიდა აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს:

ა. ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმებას და მის გასაუმჯობესებლად *რეკომენდაციების* შემუშავებას;

ბ. ბუღალტრული და ოპერაციული *ინფორმაციის შემოწმებას*, მისი *იდენტიფიკაციის*, *შეფასებისა* და *კლასიფიკაციისათვის* საჭირო საშუალებებს;

გ. კანონების, სხვა ნორმატიული აქტების, ინსტრუქციების გამოყენების შემოწმებას;

დ. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მისი ანალიზის შემოწმებას;

ე. მართვის განსხვავებული რგოლების შემოწმებას;

ვ. *შიდა კონტროლის მექანიზმის შეფასებას* და მის განხორციელებას;

ზ. აქტივების დაცვას, მათი დატაცების ფაქტების აღკვეთას;

თ. *გარიგების* ოპერაციების მომგებიანობის შესწავლა;

ი. ცალკეულ შემთხვევაში სპეციალური გამოკვლევის ჩატარებას, მაგ. თანამდებობის ბოროტად გამოყენებაში ექსპერტის შეტანის დროს.

კ. შიდა კონტროლის შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრისა და თავიდან აცილების ღონისძიებების შემუშავებას, ასევე მართვის ეფექტურობის ასამაღლებლად რეკომენდაციების შემუშავებას და სხვ.

ზემო აღნიშნული შიდა აუდიტის საქმიანობა ძირითადად გულისხმობს და ასრულებს *აქტივების დაცვას*, ამიტომ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა მუდმივად მიმართავს თავიანთი საქმიანობის *მონიტორინგს*, რათა დროულად იქნეს განხორციელებული სათანადო ქმედებანი დარღვევების, არაეკონომიკური, არამწარმოებლური და არაეფექტური საქმიანობის აღსაკვეთად.

ბოლო წლებში ჩვენს ქვეყანაში დაგროვდა მდიდარი გამოცდილება შიდა აუდიტის პრინციპებისა და მექანიზმების დასანერგად. შიდა აუდიტი გახდა აუცილებელი ელემენტი მმართველობითი კონტროლის მსხვილ და მცირე სანარმოებში.

შიდა აუდიტის მიზნები და ამოცანები განსხვავებულია გარე აუდიტის მიზნებისა და ამოცანებისაგან. კერძოდ: შიდა აუდიტის სამუშაო პროგრამას ადგენენ ეკონომიკური სუბიექტების ხელმძღვანელები ან მესაკუთრეები, ხოლო გარე აუდიტორი გარიგების წერილის საფუძველზე ატარებს აუდიტს და დამოუკიდებლად ახდენს წარმოდგენილი ბუღალტრული ანგარიშების შეფასებას, ასევე, შიდა აუდიტი მიმართულია მენეჯერებისადმი დახმარების აღმოჩენისაკენ მათ მიერ კონტროლის ფუნქციების საქმეში, მაშინ როდესაც გარე აუდიტის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობაზე ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების უტყუარობაზე, სისრულეზე მიუკერძოებელი აუდიტორული დასკვნის შედგენა, მიუხედავად ამ სხვაობისა, ორივეს ძირითადი ინტერესი აუდიტორული ორგანიზაციის რისკის იდენტიფიკაციაა და მისი შიდა კონტროლის ორგანიზაციულ სისტემაში გარკვევაა.

8.2. აუდიტორულ საქმიანობაში სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება

საწარმოებსა და სხვა ეკონომიკურ ერთეულებში აუდიტორული შემოწმების ხარისხიანად ჩატარება გულისხმობს „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენებას“. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში, მეექვსე თავში მოცემულია აღნიშნული სამუშაოების არსი, მიზანი და მისი გამოყენების თავისებურებანი.

ასს-ის მე-6 თავში - „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“, შედის შემდეგი სტანდარტები:

1. ასს 600 „სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“.

2. ასს 610 - „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“.

3. ასს 620 - „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“.

აუდიტორული შემოწმების სირთულის, საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების მრავალფეროვნების გამო, აგრეთვე აუდიტის ეფექტურობის ამაღლებისათვის, ხშირ შემთხვევაში აუდიტორული ფირმები მიიწვევენ სხვა აუდიტორებს, ან იყენებენ სხვა აუდიტორების მიერ შედგენილ ანგარიშებს. პრაქტიკაში არის შემთხვევა, როცა ძირითადი აუდიტორული ორგანიზაცია აუდიტორულ შემოწმებაში ჩართავს გარე სპეციალისტებს. სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება იმ შემთხვევაში შეიძლება, თუ იგი ეკონომიკური სუბიექტის კომპონენტებს (ქვედანაყოფებს) ეხება და მის ფინანსურ ანგარიშგებაში არის ჩართული.

„სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენების“ № 600 - სტანდარტში გამოყენებულია შემდეგი ცნებები: „მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი“, „სხვა აუდიტორი“ და „კომპონენტი“.

„**მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი**“ არის აუდიტორი, ან აუდიტორი ორგანიზაცია, რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა სხვა აუდიტორის მიერ შესამოწმებელი სუბიექ-

ტის ერთ ან მეტ შემადგენელ ნაწილებში ჩატარებული აუდიტორული შემოწმებების შესახებ ფინანსური ანგარიშების დასკვნებზე.

„სხვა აუდიტორად“ ითვლება პირი, რომელიც პასუხისმგებელია ეკონომიკური სუბიექტის (ქვედანაყოფის) აუდიტორული დასკვნის მომზადებაზე, როცა ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტს ძირითადად მთავარი აუდიტი ატარებს. „სხვა აუდიტორი“ არის აუდიტორი, რომელსაც ეკისრება პასუხისმგებლობა მთავარი აუდიტორის მიერ ჩატარებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული სამეურნეო სუბიექტის, კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის შესახებ დასკვნის წარმოდგენაზე. ცნება „სხვა აუდიტორი“ გულისხმობს აუდიტორული ფირმის ფილიალებს, მიუხედავად იმისა, ერთი სახელით გამოდიან ისინი თუ არა, ან კორესპოდენტ ფირმებს, აგრეთვე იმ აუდიტორებსაც, რომლებიც არ არიან დაკავშირებული ამ ფირმებთან.

კომპონენტი არის ეკონომიკური სუბიექტის ნაწილი: განყოფილება, ქვედანაყოფი, ფილიალი, წარმომადგენლობა, შვილობილი საწარმო, ერთობლივი საწარმო, მეკავშირე საწარმო ან სხვა სამეურნეო სუბიექტი, რომელიც არ წარმოადგენს დამოუკიდებელ იურიდიულ პირს და რომლის ფინანსური ინფორმაცია ჩართულია მთავარი აუდიტორის მიერ მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

„სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის - მიხედვით განსაზღვრულია მთავარი აუდიტორის და სხვა აუდიტორის პასუხისმგებლობა. მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული მონვეული პირი (სხვა აუდიტორი, ექსპერტი) პერსონალურად პასუხისმგებელია შესრულებულ სამუშაოებზე და იგი დასკვნაში საკუთარ აზრს წარმოადგენს. მთავარი აუდიტორი ვალდებულია ჩაატაროს განსაზღვრული ოპერაციები, რათა გამოიყენოს მათ მიერ მოპოვებული მასალები და დარწმუნდეს მის უტყუარობაში. ეკონომიკური სუბიექტის აუდიტორული დასკვნის მომზადებაზე პასუხისმგებელია მთავარი აუდიტორი, ამიტომ იგი ვალდებულია სხვა აუდიტების

მიერ მოპოვებული მასალების საიმედოობა და სისწორე გადაამოწმოს და გამოიყენოს თავის საქმეში. მთავარი აუდიტორი დასკვნის მომზადებაში აფიქსირებს სხვა აუდიტორების მიერ მომზადებული აუდიტური შემონმების ფაქტს. ასეთი დაფიქსირება არ არის მიზანშეწონილი როდესაც გაიცემა დადებითი აუდიტორული დასკვნა, რადგან სხვა აუდიტის მიერ ჩატარებული სამუშაოების მინიშნება შეიძლება ჩაითვალოს, როგორც დამატებითი შენიშვნა ან შესწორება.

„შიდა აუდიტის სამუშაოების გათვალისწინების“ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის ამოცანას წარმოადგენს შიდა აუდიტის სამუშაოს შესწავლა, მისი გავლენის შეფასება გარე აუდიტის პროცედურებზე. ამ სტანდარტის მიზანია:

აუდიტორული ორგანიზაციებისათვის ხელშეწყობა შიდა აუდიტის ფუნქციების მიზნების და ამოცანების დადგენაში;

- შიდა აუდიტის სამუშაოების შესწავლისა და შეფასებების მოთხოვნების აღწერა;

- შიდა აუდიტის სამუშაოების შედეგების შესაძლო გამოყენების განსაზღვრა;

- შიდა აუდიტის სამუშაოს გავლენის შეფასება ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემაზე, აუდიტორული შემონმების მოცულობასა და პროცედურებზე.

ეს სტანდარტი გამოიყენება როგორც გარე აუდიტორის, ისე შტატიანი ან მონვეული წარმომადგენლის მიერ შიდა აუდიტის შემონმებისას. ეს სტანდარტი არ ეხება იმ ცალკეულ შემთხვევებს, როდესაც შიდა აუდიტის პერსონალი ეხმარება გარე აუდიტორს ფინანსური ანგარიშების აუდიტისას. გარე აუდიტორმა აუდიტის პროცესში უნდა გაითვალისწინოს შიდა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო. განსაზღვროს მისი გავლენა გარე აუდიტის პროცედურებზე, რადგან შესაძლებელია შიდა აუდიტის სამუშაოთა გარკვეული ნაწილი გამოადგეს გარე აუდიტორს.

აუდიტორული შემონმების დროს აუდიტორები ახორციელებენ ისეთ ფუნქციებს, რომელიც მათ კომპეტენციას არ განეკუთვნება, თუ აუდიტორს არ გააჩნია სათანადო კომ-

პეტენცია შესასრულებელი სამუშაოს გარკვეული ნაწილის აუდიტორული შემოწმების განსახორციელებლად, აუცილებელია ტექნიკური კონსულტაციებისათვის მიმართოს რომელიმე სხვა პროფესიის ან სპეციალობის პირს, მაგალითად ინჟინერს, იურისტს, პროგრამისტს, ხელოვნებათმცოდნეს და სხვებს.

აუდიტორმა ხელშეკრულებით რომ მოინვიოს სხვადასხვა სფეროს სპეციალისტები, ამის უფლებამოსილება მას კანონით აქვს მინიჭებული. „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონით გათვალისწინებულია, რომ აუდიტორებს უფლება აქვთ **„მოინვიონ ხელშეკრულების საფუძველზე სხვადასხვა პროფილის სპეციალისტები შემოწმებებში მონაწილეობის მისაღებად“**, ხოლო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით გარკვევით არის დადგენილი შემოწმებისათვის სხვადასხვა სპეციალისტის მონვევის პირობები და ნესები.

ექსპერტი არის პიროვნება ან ფირმა, რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვის და აუდიტისაგან განსხვავებით, რომელიმე კონკრეტულ სფეროში გააჩნია სპეციალური კვალიფიკაცია, ცოდნა, გამოცდილება და გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტული საკითხების შესახებ იძლევა კომპეტენტურ დასკვნას.

სტანდარტი „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება“ განსაზღვრავს საქმიანობის იმ სფეროს ჩამონათვალს, რომლის ექსპერტიზის შედეგად ექსპერტმა უნდა მოიპოვოს სათანადო მტკიცებულებანი, გამოთქვას თავისი მოსაზრება და მოახდინოს ოფიციალური დასკვნის შედგენა. სტანდარტში მოცემულია ჩამონათვალი იმ საქმიანობის სფეროების შესახებ, რომელზეც შეიძლება მონვეული იქნეს ექსპერტი აზრის გამოსათქმელად შემდეგ საკითხებზე:

1. ქონების ცალკეულ სახეობათა შეფასება (მინა, შენობა, მანქანები, ხელოვნების ნიმუშები, ძვირფასი ქვები და სხვ.)

2. ქონების რაოდენობის და/ან მდგომარეობის განსაზღვრა (სასარგებლო წიაღისეულის მარაგი საბადოებში), მანქანებისა და მოწყობილობების მუშაობის ვადები;

3. იურიდიული შეფასება ხელშეკრულების, საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი აქტების განმარტებებთან დაკავშირებით დაფუძნებული დოკუმენტების ინტერპრეტაცია და სხვ.

ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო გაფორმებული უნდა იყოს არსებული წესის დაცვით, დასკვნის სახით.

თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ექსპერტის მიერ მოპოვებულია საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებები, მას შეუძლია ექსპერტის აზრის დამონმება აუდიტორულ დასკვნაში და ამასთანავე, უნდა განასხვავოს დასკვნაში თავისი და ექსპერტის აზრი, თუმცა აუდიტორმა ისიც უნდა გაითვალისწინოს, რომ იგი არ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისაგან. თუ აუდიტორი არ ადგენს მოდიფიცირებულ დასკვნას, მაშინ მან დასკვნაში უნდა მოიხსენიოს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო.

ტესტები

1. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით შიდა კონტროლის სისტემა გულისხმობს:

- ა) იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა სამეურნეო ხელმძღვანელობამ ბიზნესის მართვის მიზნით;
- ბ) იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო კომიტეტმა;
- გ) იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა აუდიტის მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭომ;
- დ) იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა საქართველოს პარლამენტთან არსებულმა აუდიტორული საქმიანობის საბჭომ.

2. საწარმოს შიდა სამეურნეო კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ღონისძიებები და პროცედურები სამ ძირითად ელემენტს მოიცავს, ეს ელემენტებია:

- ა) კონტროლის ჩატარების გარემო, კონტროლის პროცედურები და ფინანსური ანგარიშის შედგენა;
- ბ) კონტროლის ჩატარების გარემო (პირობები), ფინანსური საქმიანობის შემონმების სისტემა და კონტროლის პროცედურები;
- გ) კონტროლის ჩატარების პირობები, ფინანსური ანგარიშგების შემონმება და კონტროლის აუდიტი;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

3. შიდა კონტროლის მიზნებია:

- ა) სამეურნეო საქმიანობის ანალიზი, ბუღალტრული აღრიცხვის გაუმჯობესება და აქტივების დაცვა;
- ბ) სამეურნეო ოპერაციების შედეგების ანალიზი, საარქივო დოკუმენტების დაცვა და აქტივების დაცვა;
- გ) სამეურნეო ოპერაციების შედეგების ანალიზი, საბუღალტრო დოკუმენტების დამუშავება და საწარმოს ვალდებულებების შემონმება;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

4) საწარმოში შიდა აუდიტი შეიძლება ორგანიზებული იყოს;

- ა) მუდმივმოქმედი სარევიზიო კომისიის სახით, აუდიტურ ფირმებთან შიდა აუდიტის ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმებით და სპეციალური შიდა საკონტროლო-ანალიტიკური განყოფილების (შიდა აუდიტის) სახით;
- ბ) სამეთვალყურეო საბჭოს სახით, გარე აუდიტორის მონვევით, და შიდა აუდიტის განყოფილების სახით;
- გ) აქციონერთა საერთო კრების მიერ არჩეული დირექტორთა საბჭოს სახით;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

5. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მე-6-ე თავში „სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება“ შედის შემდეგი სტანდარტები:

- ა) სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება; რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი და ექსპერტიზის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება;
- ბ) სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება, შიდა აუდიტის სამუშაოების გათვალისწინება და ექსპერტიზის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება;
- გ) აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი, შიდა აუდიტორის სამუშაოების გათვალისწინება და ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება;
- დ) აუდიტის ჩატარების პირობები, სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება და ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება.

6. აუდიტორებს უფლება აქვთ თუ არა ხელშეკრულებით მოინვიონ სხვადასხვა სფეროს სპეციალისტები, შემონმებებში მონაწილეობის მისაღებად:

- ა) უფლება აქვთ;
- ბ) უფლება არა აქვთ, რადგან მათ ევალებათ შემონმების ჩატარება და დასკვნის ჩატარება;
- გ) აუდიტორს სხვა სპეციალისტების მონვევის უფლებას აძლევს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭო.
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი

7. ასს მიხედვით ექსპერტი არის:

- ა) რომელიც ატარებს ბუღალტრული საბუთების ექსპერტიზას;
- ბ) რომელიც ბუღალტრული აღრიცხვების და აუდიტისგან განსხვავებით, რომელიმე კონკრეტულ სფეროში გააჩნია სპეციალური კვალიფიკაცია, ცოდნა, გამოცდილება და გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტული საკითხების შესახებ იძლევა კომპეტენტურ დასკვნას;

- გ) რომელსაც აუდიტორულ საქმიანობაში გააჩნია სპეციალური კვალიფიკაცია, ცოდნა გამოცდილება და გაფორმებული ხელშეკრულების საფუძველზე კონკრეტული საკითხების შესახებ იძლევა კომპეტენტურ დასკვნას;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

8. მთავარი აუდიტორი არის აუდიტორი, რომელსაც

- ა) საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოდან აღებული აქვს მთავარი აუდიტორის ლიცენზია;
- ბ) აუდიტორული ფირმის საშტატო განრიგით დაკავებული აქვს მთავარი აუდიტორის თანამდებობა;
- გ) ეკისრება პასუხისმგებლობა სხვა აუდიტორის მიერ შესამოწმებელი სუბიექტის ერთ ან მეტ შემადგენელ ნაწილებში, ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების შეფასების შესახებ ფინანსური ანგარიშგების დასკვნებზე;
- დ) აუდიტორული ფირმის მიერ ეკისრება პასუხისმგებლობა სანარმოს აუდიტორული შემოწმების დასკვნის მომზადების საქმეში.

9. სხვა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენების სტანდარტში გამოყენებულია შემდეგი ცნებები:

- ა) მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი, სხვა აუდიტორი, შიდა აუდიტორი;
- ბ) მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი, სხვა აუდიტორი, ექსპერტი;
- გ) მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი, სხვა აუდიტორი, მონვეული აუდიტორი;
- დ) მთავარი (ძირითადი) აუდიტორი, სხვა აუდიტორი, კომპონენტი.

10. საარქივო დოკუმენტებისა და ცვის მიზანი გულისხმობს:

- ა) თვითოეული ანგარიშის მონაცემებთან და საარქივო დოკუმენტაციებთან დაიშვება მხოლოდ ის პერსონალი, რომელსაც აქვს შესაბამისი ნებართვა;

- ბ) თვითოეული ანგარიშის მონაცემებთან და საარქივო დოკუმენტაციები დაცული უნდა იყოს საწარმოს ხელმძღვანელის მიერ დანიშნული პირის მიერ;
- გ) თვითოეული ანგარიშის მონაცემებთან და საარქივო დოკუმენტაცია დაცული უნდა იყოს ცენტრალური არქივების საცავებში;
- დ) თითოეული ანგარიშის მონაცემებთან და საარქივო დოკუმენტაციებთან დაიშვება მხოლოდ არქივის მოვალეობის შემსრულებელი სამტატო მუშაკი.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. რა არის შიდა კონტროლი?
2. რა მიზანი აქვს შიდა კონტროლს?
3. რომელ ძირითად ელემენტებს მოიცავს საწარმოს შიდა სამეურნეო კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული ღონისძიებები?
4. რას წარმოადგენს კონტროლის პროცედურები?
5. რა მიზნები აქვს შიდა კონტროლს?
6. რა არის შიდა აუდიტი?
7. როგორი სტრუქტურული სახით არის ორგანიზებული საწარმოებში შიდა აუდიტის სამსახური?
8. დაახასიათეთ შიდა აუდიტის საქმიანობა.
9. ჩამოთვალეთ შიდა აუდიტისა და გარე აუდიტის მიზნებსა და ამოცანებს შორის განსხვავებები.
10. ვინ არის მთავარი აუდიტორი?
11. ვინ ითვლება სხვა აუდიტორად ასს-ის მიხედვით?
12. ვინ არის ექსპერტი და რა ფუნქციებს ასრულებს იგი აუდიტორულ შემონმებაში?
13. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
14. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსდ მოცემული ტესტებისა.

თემა 9 სპეციალიზირებული სფეროების აუდიტორული შემოწმება

- 9.1. აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორიულ გარიგებაზე.
- 9.2. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება.

9.1 აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე

პრაქტიკაში აუდიტორები (აუდიტური ფირმები) ხელშეკრულების საფუძველზე ახდენენ სპეციალური დანიშნულების აუდიტს, როგორც წესი, ამ შემთხვევაში აუდიტორები ადგენენ "სპეციალურ დასკვნას".

სპეციალური აუდიტი არის აუდიტორული საქმიანობა შეზღუდული ამოცანით. იგი არ არის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. სპეციალურ აუდიტს შეიძლება დაექვემდებაროს ფინანსური ანგარიშგება, როცა იგი მომზადებულია სხვა რომელიმე ორგანიზებული საფუძველების მიხედვით და არა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით ან ეროვნული სტანდარტებით, სპეციალურ აუდიტს მიეკუთვნება:

1) კონკრეტული ბუღალტრული ანგარიშგების, ანგარიშგების ელემენტების ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლების;

2) სახელშეკრულებო შეთანხმებებთან შესაბამისობის;

3) კრებითი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარება რეგლამენტირდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით №800- "აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე". ეს სტანდარტი გამოიყენება სახელმწიფო ორგანოების, ეკონომიკური სუბიექტების, ბუღალტრული ანგარიშებისა და ეკონომიკური სუბიექტის

ცალკეული საქმიანობით დაინტერესებული მომხმარებლებისათვის გასაცემი დასკვნების შესადგენად.

ამრიგად, სპეციალური დანიშნულების აუდიტი ადგენს, შემდეგ საკითხებს, რომელიც ეხება:

1) ფინანსურ ანგარიშგებას, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლების მიხედვით და არა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით.

2) კონკრეტული ბუღალტრული ანგარიშგების, ანგარიშთა ელემენტების ან ფინანსური ანგარიშგების მუხლების გამოყენების შემოწმებას;

3) სახელშეკრულებო შეთანხმების პირობების დაცვის შემოწმებას;

4) კრებითი (ნაერთი) ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებას სპეციალური დანიშნულების აუდიტის შინაარსი, ხასიათი, მოცულობა და ხანგრძლივობა დამოკიდებულია იმ ვალდებულებებზე, რამაც გამოიწვია მოცემული შემოწმების აუცილებლობა და დაფიქსირებულია ხელშეკრულებაში.

სპეციალური დანიშნულების აუდიტის დაწყებამდე აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მან მიაღწია ურთიერთგაგებას დამკვეთთან სამუშაოს მიზნებისა და ხასიათის შესახებ, აგრეთვე დასკვნის შინაარსზე. ამის შემდეგ აუდიტორი გააფორმებს ხელშეკრულებას დამკვეთთან, ხოლო აუდიტის დაგეგმვისას მან უნდა გაითვალისწინოს აღნიშნული დასკვნის საჭიროება და განსაზღვროს ამ დასკვნით მოსარგებლე პირების შესაძლო წრე.

სპეციალური აუდიტორიული დანიშნულების დასკვნის ანალიტიკური ნაწილის ტექსტზე შეიძლება დართული იქნეს გრაფიკები, ცხრილები დოკუმენტები შედარებაზე, რომლებიც ასახავენ მათი მიმოქცევის რიგითობას, აუდიტის შედეგებს და სხვა საკითხებს. ეს მასალები შეიძლება გაფორმდეს როგორც დასკვნის დანამატი, ხოლო თვით მასალა განიხილოს როგორც დასკვნის შემადგენელი ნაწილი.

სპეციალური დანიშნულების აუდიტორიული შემოწმების დასკვნის მომზადების თავისებურება და პრინციპები ყა-

ლიბდება აუდიტორიულ ორგანიზაციებსა (ინდივიდუალურ აუდიტორიებსა) და სახელმწიფო ორგანოების, ეკონომიკური სუბიექტების და სხვა მომხმარებლებთან გაფორმებულ ხელშეკრულებაში დაფიქსირებულ მოთხოვნილებიდან. აღნიშნული დავალებები შეიძლება ეხებოდეს: ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდებისა და წესების შესწავლას, საბუღალტრო ანგარიშგების ცალკეული კომპონენტების მონაცემების უტყუარობის დადგენას, ფულადი სახსრების შემოსავლებისა და გასავლების ანგარიშგების, უახლოესი პერიოდის აუდიტორიული დასკვნის გადამონმებას სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებიდან გადასახადების დეკლარაციებს, დებიტორ-კრედიტორების მონაცემების შესწავლას, კრებით ფინანსურ ანგარიშგებას და სხვა.

სპეციალური აუდიტის დასკვნები და შედეგები ბუღალტრული ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე მუხლის მიმართ არ შეიძლება ჩაითვალოს მთლიანად ბუღალტრული ანგარიშების მართებულობის შესახებ დასკვნების საფუძვლად. ეს უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა და დასკვნით დაინტერესებულმა მომხმარებელმაც. ვინაიდან დასკვნა სპეციალური აუდიტის შესახებ გაცილებით ნაკლებად დეტალიზებულია, ვიდრე აუდიტორიული დასკვნა წლიურ ანგარიშზე. სწორედ ამ მოთხოვნამ განაპირობა, რომ ა ს ს -800-ის „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“ მე-15 მუხლში 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”

სპეციალური დანიშნულების აუდიტის დასკვნებს შემდეგ მონაცემებზე ითხოვენ:

1. დასკვნას ისეთ ფინანსურ ანგარიშზე, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე ორგანული საფუძვლის მიხედვით და არა საერთაშორისო სტანდარ-

ტების შესაბამისად. ისეთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის რომელიმე მეთოდით და არა ბასს შესაბამისად, შეიძლება შეიცავდეს ანგარიშების შემდეგ სქემას:

1) საგადასახადო დეკლარაციების, სალაროს შემოსავალ-გასავლის აღრიცხვის სახელმწიფო რომელიმე მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დანესებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის გამოყენებულ ანგარიშგებას.

2) დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებზე (კომპონენტებზე).

აუდიტორს შეიძლება დაევალოს, გამოთქვას თავისი აზრი ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ კომპონენტზე, მაგალითად: დებიტორულ-კრედიტორული დავალების მდგომარეობაზე, მუშაკთა პრემიების გაანგარიშების სისწორეზე, დამატებულ ღირებულებაზე გადასახადის გაანგარიშებაზე და სხვა. ასეთი ტიპის შემონმების შედეგად მთლიანად ფინანსურ ანგარიშგებაზე არ გაიცემა დასკვნა. აუდიტი გამოთქვამს აზრს ცალკეულ კომპონენტზე.

ასს №800- “აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორიულ გარიგებაზე” მე-2 დანართში განხილულია ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე აუდიტორიული დასკვნის ნიმუში.

3) დასკვნა სახელშეკრულებო შეთანხმებებთან შესაბამისობაზე.

აუდიტორები სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ზოგჯერ ატარებენ ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ხელშეკრულების დაცვის საკითხებზე. ასეთი ხელშეკრულებები შეიძლება იყოს საკრედიტო, ობლიგაციების, ხესხების და სხვა. როგორც წესი, ასეთი ხელშეკრულებები სამეურნეო სუბიექტისგან მოითხოვს სხვადასხვა ვალდებულებების დაცვას. შეიძლება იყოს მაგალითად პროცენტების გადახდა, ქონების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების გამოყენება და სხვა.

სახელშეკრულებო შეთანხმებებთან შესაბამისობაზე შედგენილ დასკვნაში ასახული უნდა იყოს აუდიტორის მოსაზრება ეკონომიკური სუბიექტის მიერ ხელშეკრულების

ცალკეული კონკრეტული პირობების დაცვის შესახებ. დგება ორი სახის დასკვნა, პირველი გაიცემა ცალკეული ხელშეკრულების პირობების დაცვის შემონმებაზე, მეორე სახის დასკვნა თან ერთვის ფინანსურ ანგარიშგებას.

4) სპეციალური დანიშნულების დასკვნა კრებით ფინანსურ ანგარიშგებაზე წარმოებისა და ბიზნესის ყოველდღიური საქმიანობა იძლევა პირველად სააღრიცხვო ინფორმაციას, რომელიც გადაამუშავების შედეგად გარკვეული ღირებულებების მქონე ფინანსური მონაცემები მიიღება, რის საფუძველზეც სამეურნეო სუბიექტი ამზადებს კრებით-ფინანსურ ანგარიშგებას და ამ ანგარიშებზე ტარდება აუდიტორიული შემონმება და დგება დასკვნა. მომხმარებელთა ისეთი ჯგუფებისათვის, 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.

კრებით-ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს ყველა სახის ინფორმაციას, რომელიც მოეთხოვება წლიური აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ სტანდარტებს.

ა ს ს №800 "აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორიულ გარიგებაზე" დართული აქვს რვა სხვადასხვა აუდიტორიული დასკვნის ნიმუში, რომელიც უნდა გაიცეს აუდიტორული ორგანიზაციის (აუდიტორის) მიერ სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარების შემდეგ.

მაგ.: „აუდიტორული დასკვნის ნიმუში მოგებაში მონაწილეობის წილის განრიგში" (ასს 800).

„ჩავატარეთ ... ის მოგებაში მონაწილეობის წილის თანდართული განრიგის აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს, განრიგზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დას-

კენის წარდგენა ამ განრიგზე ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წარვმართავდით ა ს ს-ის შესაბამისად (ან ეროვნული სტანდარტების) სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმდაგვარ დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა ეს განრიგი არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე. განრიგში ასახული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი ასევე გულისხმობს ხელმძღვანელის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი განრიგის შეფასების მთლიანად გვეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

9.2. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება

საბაზრო ეკონომიკის მოთხოვნებიდან გამომდინარე ფინანსური ანგარიშების მომხმარებელს აინტერესებს ინფორმაცია საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, რომელიც მოიცავს საწარმოს ფინანსური *სტრუქტურის, ლიკვიდურობის¹³ და გადახდისუნარიანობის* დასადგენად საჭირო ინფორმაციას.

ინფორმაცია ფინანსური სტრუქტურების შესახებ სასარგებლოა იმისათვის, რომ მომხმარებელს საშუალება მიეცეს განსაზღვროს მომავალი მოთხოვნა სესხების მიღებაზე და ის პრინციპები, როგორც უნდა განანილდეს მოგება და ფულადი სახსრები მესაკუთრეთა შორის. ეს ინფორმაცია განსაზღვრავს, თუ რამდენად გაიზრდება საწარმოს შემდგომი დაფინანსება, აგრეთვე საწარმოს ლიკვიდურობა და

¹³ ლიკვიდურობა – რეალიზაციის, გაყიდვის, მატერიალურ ფასეულობათა ნაღდ ფულად ქცევის სიადვილე.

გადახდისუნარიანობა, მისი ფინანსური ვალდებულებების უნარი და სხვა. ამ მონაცემების საიმედოობის მიზნით, აუდიტორმა გულდასმით უნდა გაანალიზოს ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წარმოდგენილი პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, რომლის არსი მდგომარეობს ანალიზური ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებაში ფინანსური ინფორმაციის მიმართ იმ მიზნით, რათა გამოვლენილ იქნეს ის არსებითი კავშირები და მახასიათებლები, რომელიც აუცილებელია ამა თუ იმ გადაწყვეტილების მისაღებად.

პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია ემყარება პირობით დაშვებებს, მომავალში შესაძლო მოვლენებსა და ქმედებებს. პერსპექტიული ინფორმაცია შეიძლება შედგენილ იქნეს მოკლევადიანი პროგნოზის ან გრძელვადიანი პროგნოზის სახით ან მათი ერთობლიობით (ნაერთით). პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება მოიცავდეს ფინანსურ ანგარიშგებას ან ასეთი ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე ელემენტს და შეიძლება მომზადდეს.

აუდიტორმა პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს თავისი აზრის ჩამოყალიბებისათვის უნდა იხელმძღვანელოს ასს-ით № 800 -, „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“.

სტანდარტში განხილულია შემთხვევები, როდესაც აუდიტორმა უნდა გამოთქვას მოსაზრება პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომელიც იძლევა პროგნოზირების საშუალებას და დამყარებულია ოპტიმალურ შეფასებაზე.

აღნიშნული სტანდარტის ამოცანას წარმოადგენს:

ა) პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების პროცესების დადგენა;

ბ) პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების პროცესების განსაზღვრა;

გ) აუდიტის მიერ დასკვნის მომზადება.

პერსპექტიული ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის შემოწმებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის განსაზღვრული გარემოებები, რომელიც თან ახლავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ სამეურნეო ოპერაციებსა და მოვლე-

ნებს. ყურადღება უნდა მიაქციოს აქტივებისა და მოგების გადაჭარბებით შეფასებით ფაქტებს, აგრეთვე ხარჯებისა და ვალდებულებების შეფასებას, რადგან თუ ადგილი ექნება ასეთ ფაქტებს, ფინანსური ანგარიშგება აღარ იქნება ნეიტრალური და დაკარგავს საიმედოობის თვისებებს, ამ მიზნით საპროტოკოლზე მონაცემების შეჯერებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ორი მომენტი:

პირველი— აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად რეალურია წარმოდგენილი პროგნოზირებული გაანგარიშებები, რადგან ზოგიერთ შემთხვევაში, ეკონომიკური სუბიექტი ასეთ გაანგარიშებებს ადგენს მოუფიქრებლად, უყურადღებოდ, მისი შედგენის წესების დარღვევით.

მეორე— არ არის გამორიცხული იმის ალბათობა, რომ ეკონომიკურმა სუბიექტმა შეცვალა ფინანსური ინფორმაცია და იგი შეაჯერა პროგნოზირებულ გაანგარიშებას. ამ შემთხვევაში აუდიტორი ვერ დაადგენს განსხვავებებს ფაქტობრივი და პროგნოზირებული მონაცემების შეფასებისას, შეცდომებს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

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 ჰქონდეს ადგილი, მაგრამ ეს მტკიცებები ორიენტირებულია სამომავლოდ და ამიტომ ბუნებით წარმოსახვითია იმ მტკიცებებისაგან განსხვავებით, რომლებსაც ემყარება გავლილი პერიოდის ფინანსური ინფორმაცია. ამიტომ აუდიტორს არ აქვს უფლება გამოხატოს თავისი შეხედულება იმის შესახებ, მიიღწევა თუ არა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგები.

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ის პერიოდი, რომელზეც ვრცელდება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია, მან არ უნდა გაზარდოს პერიოდი, რამაც შეიძლება შეამციროს აუდიტორული დასკვნის ხარისხი და დაშვებები გახდეს წარმოსახვითი.

ამრიგად, ასს №810- “პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემონახვა” ეხება ისეთ მოვლენებსა და ქმედებებს, რომელიც ჯერ არ მომხდარა, ან შეიძლება არც მოხდეს, ამიტომ აუდიტორს უფლება არ აქვს გასცეს დასკვნა იმაზე, მიღწეულ იქნება თუ არა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგები. აუდიტორმა დასკვნაში უნდა გადმოსცეს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ არის თუ არა პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაცია სათანადოდ მომზადებული დაშვებების საფუძველზე და ნარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების სათანადო ჩარჩოების მიხედვით. აუდიტის შედეგების საფუძველზე იგი ადგენს მოკლევადიანი და გრძელვადიანი პროგნოზის დასკვნას, რომლის ნიმუშები წარმოდგენილია ასს-ში.

ტესტები

1. სპეციალური აუდიტი არის:

- ა) აუდიტორული საქმიანობა შეზღუდულია ამოცანებით;
- ბ) ფინანსური ანგარიშების აუდიტი;
- გ) ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებით მომზადებული ანგარიშგების აუდიტი;
- დ) ეროვნული სტანდარტებით მომზადებული ანგარიშგებით მომზადებული ანგარიშგების აუდიტი;
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

2. სპეციალურ აუდიტს მიეკუთვნება:

- ა) კონკრეტული ბუღალტრული ანგარიშგების სახელშეკრულებო შეთანხმებებთან შესაბამისობის და კრებითი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;
- ბ) კონკრეტული ბუღალტრული ანგარიშგების სახელშეკრულებო საბუთების გაფორმების და სპეციალური ანგარიშგების შემონახვის აუდიტი;
- გ) სახელშეკრულებო საბუთების გაფორმების, სპეციალური ანგარიშგების შემონახვის აუდიტი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია;

ე) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

3. სპეციალური დანიშნულების აუდიტის ჩატარება რეგლამენტირდება:

- ა) ასს 600
- ბ) ასს 700
- გ) ასს 800
- დ) ასს 900

4. აუდიტორმა გამოთქვა თავისი აზრი საგადასახადო დეკლარაციებისა და სალაროს შემოსავალ-გასავლის ოპერაციების შესახებ, რომელიც განსაზღვულია ეროვნული ბანკის მიერ დადგენილი წესით, ასეთი დასკვნა არის:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების დასკვნა;
- ბ) სპეციალური დასკვნა;
- გ) მოდიფიცირებული დასკვნა;
- დ) უპირობო დასკვნა.

5. აუდიტორმა შეამოწმა დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანების საკითხი, თავისი შეხედულებები ჩამოაყალიბა დასკვნაში, აღნიშნული დასკვნა არის:

- ა) ფინანსური ანგარიშგების დასკვნა;
- ბ) პირობითი დასკვნა
- გ) სპეციალური დასკვნა
- დ) დადებითი დასკვნა

6. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია შეიძლება შედგენილი იქნეს:

- ა) მოკლევადიანი ან გრძელვადიანი პროგნოზის ან მათი ერთობლიობის სახით;
- ბ) მოკლევადიანი პროგნოზის ან საშუალოვადიანი პროგნოზის ან გრძელვადიანი პროგნოზის სახით;
- გ) მოკლევადიანი პროგნოზის, პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის და გრძელვადიანი პროგნოზის სახით;

- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი;
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

7. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაცია ემყარება:

- ა) პირობით დაშვებებს, მომავალში შესაძლო მოთხოვნებს და ქმედებებს;
- ბ) პირობით დაშვებებს, მომავალში შესაძლო პერსპექტიულ ამოცანებს;
- გ) არსებული ინფორმაციის დამუშავებას და პერსპექტიული ფინანსური პროგნოზის დამუშავებას;
- დ) ყველა პასუხი სწორია

8. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის №810-„პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“, ამოცანას წარმოადგენს:

- ა) შემოწმების პროცესების დადგენა, შემოწმების პროცესების განსაზღვრა და აუდიტის მიერ დასკვნის მომზადება;
- ბ) ხელშეკრულების გაფორმება, საერთო გეგმის მომზადება და აუდიტის მიერ დასკვნის მომზადება;
- გ) შემოწმების პროგრამის შედგენა, აუდიტის დაგეგმვა და აუდიტის მიერ დასკვნის მომზადება.
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი;
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

9. აუდიტორმა დასკვნაში ჩამოაყალიბა თავისი შეხედულება, რომ პერსპექტიულ ფინანსურ ინფორმაციაში ნაჩვენები შედეგები აუცილებლად მიიღწევა შესრულებამდე ამ შემთხვევაში:

- ა) აუდიტორის ქმედება არ არის სწორი;
- ბ) აუდიტორის ქმედება სწორია;
- გ) აუდიტორის ქმედება გამომდინარეობს ასს-დან;
- დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი;
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. რა არის სპეციალური აუდიტი?
2. რას ეხება სპეციალური დანიშნულების აუდიტის საკითხები?
3. რომელ მონაცემებზე ითხოვენ სპეციალური დანიშნულების აუდიტის დასკვნებს?
4. რას ემყარება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება?
5. რას ემყარება პერსპექტიული ინფორმაცია?
6. რა ამოცანები აქვს ასს-ის №810 - „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“?
7. რომელი მომენტები უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა პერსპექტიული ფინანსური ანგარიშგების საპროგნოზო მონაცემების შეჯერებისას?
8. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
9. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად ზემოთმოცემული ტესტებისა..

თემა 10. აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა ფორმირება და აუდიტის შედეგების გაფორმება

10.1 აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა გაფორმება

10.2. აუდიტის შედეგების გაფორმება

10.1 აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა გაფორმება

აუდიტის შედეგების შეჯამებას, ისევე როგორც შემონგების წინა ეტაპს, დიდი მნიშვნელობა აქვს. იგი საკმაოდ რთულ პროცესებს მოიცავს.

ეკონომიკურ სუბიექტში აუდიტორული შემონგების შესახებ აუდიტორის მიერ თავისი *მოსაზრების ჩამოყალიბებაშდე*, იგი ვალდებულია შეასრულოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და აუდიტის ჩატარების ტექნოლოგიით განსაზღვრული პროცედურები.

აუდიტის ჩატარების დროს მოპოვებული ინფორმაციის ცალკეული შემადგენელი ნაწილის ანალიზისა და ტესტირების შედეგად საჭირო თვალსაზრისის განზოგადების საფუძველზე აუდიტორმა უნდა *შეაფასოს შეესაბამება თუ არა ანგარიშგებაში წარმოდგენილი თვალსაზრისი სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს*. ამ ეტაპის შემდეგ თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ შეკრებილი დასკვნები დასაბუთებული და საფუძვლიანია, მაშინ აუდიტორს საშუალება ეძლევა ჩამოაყალიბოს თავისი აზრი შესამონგებელი ორგანიზაციის შესახებ. აღნიშნული *აზრი დოკუმენტურად* ფორმდება აუდიტორულ *დასკვნაში* და აუდიტორი უდგენს „აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას ჩატარებული აუდიტის შედეგების შესახებ“.

მას შემდეგ, როდესაც აუდიტორი დაასრულებს შემონგებას, აუდიტორული დასკვნის შედგენამდე იგი ახარისხებს

მოპოვებულ ინფორმაციას, ანალიზებს შემონმების შედეგებს, სამუშაო დოკუმენტებს, ამონმებს ყველა სახის მოპოვებულ ინფორმაციას, განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევს მათი შესაბამისობის განსაზღვრას. ამ პროცედურების შესრულება მოითხოვს გამოცდილებას და მაღალ პროფესიონალიზმს. აუდიტის პროცესში აუდიტორი დოკუმენტაციის შერჩევასა ხელმძღვანელობს ასს № 230 - „დოკუმენტაცია“, რომლის თანახმად აუდიტორები ვალდებული არიან დოკუმენტირება გაუკეთონ დასკვნისათვის საჭირო მასალებს. აუდიტორი ამ სტანდარტის საფუძველზე განსაზღვრავს, თუ როგორ უნდა დაიცვას აუდიტის პროცესში მოპოვებული დოკუმენტები და რა სახით უნდა მოამზადონ სრულყოფილი სამუშაო დოკუმენტები, თუმცა სტანდარტში არ არის დოკუმენტების ჩამონათვალი, მათი ფორმა და შინაარსი. ყოველი კონკრეტული აუდიტის დროს თვითონ აუდიტორები ადგენენ საჭირო დოკუმენტების ფორმას და შინაარსს. აღნიშნულ აუდიტორიულ სტანდარტში ჩამოყალიბებულია სამუშაო დოკუმენტების მიზნები და მათი მნიშვნელობა, აუდიტორიული შემონმების დაგეგმვის, შესრულების და მათი მომზადებისათვის.

ბუღალტრული ანგარიშგების სისწორის აუდიტორული შემონმების დროს აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს ჯამური გადახრები ამ ანგარიშგებით: *მოცემულ მონაცემებსა და იმ მდგომარეობას შორის, რომელსაც აუდიტორი სამართლიანად თვლის*. ამ შემთხვევაში განცალკევებულ პლანზე აუდიტორი ახდენს ყველა გადახრის განზოგადებას და დაფიქსირებას. აუცილებელია ცალკე პლანზე ჩაინეროს ყველაზე მთავარი შენიშვნები, რომლებიც დარღვევებს ეხება. ყოველივე ეს მონაცემები ასახვას ჰპოვებენ აუდიტორული შემონმების დასკვნაში.

აუდიტორული მტკიცებულებები წაროადგენს, ერთ მხრივ შესწავლილი ფაქტებისა და მეორე მხრივ, ამ შედეგებისა და შეხედულებების *შეხამებას*. აუდიტორმა შემონმების დროს უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდი-

ტორული მტკიცებულებები, რომ შეძლოს დასაბუთებული დასკვნის შედგენა.

აუდიტორმა შემონმების დამთავრების შემდეგ, სანამ დასკვნას დაწერდეს, გულდასმით უნდა გადაამოწმოს შემონმების პერიოდში მოპოვებული მტკიცებულებები, იგი უნდა დარწმუნდეს, რომ ეს მტკიცებულებები სწორია და გამომდინარეობს არსებული კანონმდებლობიდან და წესებიდან, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, დოკუმენტების საფუძველზე იგი შეძლებს დაამტკიცოს ამ მოსაზრების კანონიერება.

აუდიტორი საკუთარი გამოცდილებისა და პროფესიონალიზმის საფუძველზე საზღვრავს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების ხერხებსა და მეთოდებს, ამ დროს იგი ითვალისწინებს შემონმებული ორგანიზაციის საქმიანობის სახეს, მისი წარმოების მოცულობას, ფინანსურ მდგომარეობას, შიდა კონტროლის დონეს და ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობას.

აუდიტორული მტკიცებულობების გადამოწმებას ძირითადად ექვემდებარება: ინვენტარიზაციის შედეგები, აქტივების შეფასება, საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვისა და ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების სისწორის შემოწმება და სხვ.

აუდიტორული მტკიცებულებების გადამოწმებისას საჭიროა განისაზღვროს მათი *საკმარისობა*. ეს კი *დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე*. მათგან აღსანიშნავია:

1. მიღებული აუდიტორული *რისკის ხარისხი* და აუდიტის *არსებითობა* (მატერიალურობა);
2. ორგანიზებული *შიდა კონტროლის* სისტემის მონაცემების ინფორმაციის *წყაროზე*;
3. ინფორმაციის *წყაროები*, რომელთა საფუძველია *სხვადასხვა წყაროებიდან* მიღებული დოკუმენტებისა და მონაცემების შედარებითი ანალიზი;
4. *გარე წყაროებიდან* მიღებული *მტკიცებულებები*;
5. სამეურნეო ორგანიზაციის *ჩანაწერებიდან* მიღებული *მტკიცებულებები*;

6. უშუალოდ აუდიტორის მიერ *ანალიზისა და დათვალიერების* გზით შეკრებილი *მტკიცებულებები*.

გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ ნებისმიერი მტკიცებულებების შეფასება უფრო მაღალია, თუ ის მიღებულია *ნერილობით* და არა *ზეპირი სახით*.

პრაქტიკაში მიჩნეულია, რომ აუდიტორის მიერ ანალიზისა და ფიზიკური დათვალიერების გზით შეკრებილი მტკიცებულებები უფრო საიმედოა გარეშე წყაროებიდან მოპოვებულ მტკიცებულებებთან ერთად.

აუდიტორული მტკიცებულებების შეჯერებისას ზოგ შემთხვევაში დგინდება, რომ ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებები არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რის გამოც მათი საიმედოობა საეჭვოა.

შეგროვილი მტკიცებულებების მართებულობაში დარწმუნებული რომ იყოს აუდიტორი, იგი ატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს.

აუდიტორული მტკიცებულების მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს ხელმძღვანელობის ოფიციალური ინფორმაცია. იგი არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენები გარკვეული მუხლების ოფიციალური ინფორმაცია.

ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაცია არ შეიძლება ჩაითვალოს სხვა ისეთი აუდიტორული მტკიცებულების *შემცველად*, რომლის არსებობაც გონივრულობის ფარგლებში შეიძლება ივარაუდოს აუდიტორმა. ამიტომ აუდიტორი ვალდებულია გადაამოწმოს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის სისწორე. თუ ეს ინფორმაცია ეწინააღმდეგება სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორი ვითარების გაანალიზებით ადგენს მის სისწორეს და ისე გამოიყენებს შედეგების გაფორმებისათვის.

აუდიტორმა აუდიტის ჩატარების დროს უნდა მოახდინოს სამუშაო დოკუმენტაციის ერთგვარი კლასიფიკაცია, დაკომპლექტება - რაც თავის მხრივ გააიოლებს სამუშაო ქაღალდების გამოყენების პროცესს, რომელიც ხელს შეუწყობს ინფორმაციის მოძებნას ანალიზისა და დასკვნებისათ-

ვის. სხვადასხვა სახის განმაზოგადებელი სამუშაო ქალაქ-
დების დასაბუთება დასრულებული და გასაგები უნდა იყოს.

მოპოვებულ მასალებს აუდიტორი კინძავს საქალაქ-
ში, რომელსაც *აუდიტორული ფაილი* ეწოდება. მასში უნდა
განთავსდეს აგრეთვე: შესრულებული სამუშაოების აქტები
და ეკონომიკურ სუბიექტებთან წარმოებული მოლაპარაკე-
ბების ოქმები, მიმონერები, დაუმთავრებელი საქმეების აღ-
რიცხვის ფურცელი და სხვ.

აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურების ამსახ-
ველ სამუშაო დოკუმენტებს *მიენიჭება ინდექსის ნომერი*
და სახელწოდება. განსაკუთრებით გულდასმით უნდა მომ-
ზადდეს პირველხარისხოვანი მნიშვნელობის მქონე დოკუ-
მენტები. ყოველ დოკუმენტს ხელი მოეწერება და თარიღი
დაესმება. ფაილში მოთავსებული დოკუმენტებიდან უნდა
ჩანდეს ჩატარებული სამუშაოები, აუდიტის შედეგად მოპო-
ვებული მტკიცებულებები და აუდიტორის მიერ მიღებული
გადაწყვეტილებები ცალკეულ ასპარეზზე. თუ მოპოვებული
დოკუმენტი ნაკლებ მნიშვნელოვანია და არავითარ შედეგს
არ მოგვცემს, აუცილებელი არ არის მათი შენახვა.

აუდიტორმა უნდა მიაღწიოს, რომ უზრუნველყოფილი
იქნეს სამუშაო დოკუმენტების *საიმედოდ შენახვა*, უნდა და-
იცვას *კონფიდენციალური* ურთიერთობები, *ხელმისაწ-
ვდომი* არ გახდეს *მესამე პირისათვის*, ეს *დოკუმენტები*
უნდა ინახებოდეს კანონით გათვალისწინებული ვადით.

10.2 აუდიტის შედეგების გაფორმება

წინა თემებში აღნიშნული იყო, რომ აუდიტორული შე-
მონშების პროცესის ბოლო ეტაპია აუდიტორული დასკვნის
შედგენა.

„ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორული დასკვნის
მომზადების ძირითადი პრინციპები“-ს საკითხის განხილვის
დროს ზოგადად ჩამოყალიბებული იყო აუდიტორული დას-
კვნის არსი, სახეები (დადებითი, პირობითი და უარყოფითი),
შედგენის წესი და ფორმა.

ვინაიდან აუდიტორული დასკვნის შედგენას დიდი მნიშვნელობა აქვს, ამიტომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით აუდიტორული დასკვნის აუცილებელ ელემენტებთან ერთად აწესებს ისეთ წვრილმანებსაც კი, როგორცაა აუდიტორული ფირმის (აუდიტორის) იურიდიული მისამართი, ტელეფონი, ლიცენზიის გაცემის და მოქმედების ვადა, რიგითობის ნომერი, აგრეთვე ლიცენზიის გამცემი ორგანოს დასახელება, აუდიტში მონაწილე ყველა აუდიტორის სახელი, გვარი და სხვ.

აუდიტორული დასკვნის შედგენა უნდა ემყარებოდეს შემდგომი თანამიმდევრობით განლაგებულ ძირითად ელემენტებს:

1. **შესავალი.** იგი მოიცავს აუდიტორული ორგანიზაციის (აუდიტორის) ზოგად მონაცემებს (სათაური, ადრესატი, შესავალი აბზაცი და სხვ.)

2. **ანალიტიკური ანუ აუდიტის მასშტაბის აღმწერი აბზაცი,** რომელიც წარმოადგენს აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს ანგარიშს, შიდა კონტროლის შემოწმების ზოგად შედეგებს, ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, აგრეთვე თუ როგორ არის დაცული მის მიერ კანონმდებლობა ფინანსური ოპერაციების წარმოებისას.

3. **დასკვნითი აბზაცი,** სადაც გამოთქმულია აუდიტორის მოსაზრება ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობაზე და განკუთვნილია ეკონომიკური სუბიექტის დამფუძნებლებისათვის (ანუ აუდიტის დამკვეთისათვის). ამავე აბზაცში თარიღდება აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღი და დასტურდება აუდიტორის ხელმოწერით. დასკვნაში უნდა აისახოს შემდეგი საკითხები:

დასათაურება - აუდიტორულ დასკვნას უნდა ჰქონდეს შესაბამისი სათაური, მიზანშეწონილია სათაურში ცნების „დამოუკიდებელი აუდიტორი“-ს გამოყენება, რითაც ხაზი გაესმება, რომ დამოუკიდებელი აუდიტორი აუცილებლად დაიცავს აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს და არ იქნება დასკვნა მიკერძოებული.

ადრესატი - აუდიტორულ დასკვნაში ზუსტად უნდა იყოს მითითებული ადრესატი, რაც განსაზღვრულია ხელშეკრულებით. დასკვნის ადრესატი, ჩვეულებრივ, იმ სამეურნეო სუბიექტის აქციონერია, ან დირექტორთა საბჭო, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებას უტარებს აუდიტი.

შესავალი - შეიცავს მონაცემებს ხელშეკრულების შესახებ, კერძოდ, რის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი, აუდიტის საგანი, საანგარიშო პერიოდი, საანგარიშო თარიღი, შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის სრული სახელწოდება დამფუძნებელი დოკუმენტების მიხედვით, აუდიტორი ფირმის (აუდიტორის) აუცილებელი მონაცემები (იურიდიული რეკვიზიტები, აუდიტორის სახელი და გვარი, აუდიტურ ფირმაზე ან ინდივიდუალურ აუდიტორზე ლიცენზიის გაცემის თარიღი და მოქმედების ვადა, სარეგისტრაციო ნომერი, ინფორმაცია დამკვეთის პასუხისმგებლობის შესახებ აუდიტორისთვის წარდგენილი მონაცემების სისრულისა და უტყუარობის თაობაზე.

აუდიტის მასშტაბების აღწერილობა - აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მასშტაბები იმის მითითებით, რომ აუდიტი ჩატარდა ასს შესაბამისად, რადგან დასკვნის მომხმარებელს სჭირდება ამის ცოდნა, რათა დარწმუნდეს დასკვნის სისწორეში. ამ აბზაცში წარმოდგენილია აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მოკლე ანგარიში, სადაც გადმოცემულია ეკონომიკური სუბიექტის შიდა კონტროლის მდგომარეობის შემოწმების შედეგები. საბუღალტრო აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის შემოწმების შედეგები, აუდიტის ჩატარებისას გამოვლენილი ამ წესის არსებითი დარღვევების აღწერა, იმ ფაქტებისა, რომლებიც გავლენას ახდენენ ანგარიშგების უტყუარობაზე, ასევე ფიქსირდება შესამოწმებელ ობიექტში სხვა არასწორი ინფორმაცია.

დასკვნითი აბზაცი - ანუ მას უნოდებენ შემაჯამებელ ნაწილს, ნათლად უნდა იყოს გამოკვეთილი აუდიტორის საბოლოო მოსაზრება იმის შესახებ, წარმოდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სტრუქტურული საფუძვლების მოთხოვნების

შესაბამისად. აქვე უნდა აღინეროს დამკვეთის მიერ ამ პერიოდში გაწეული საფინანსო და სამეურნეო ოპერაციები შეესაბამება თუ არა მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებს და რაც მთავარია, მასში მკაფიოდ უნდა იყოს აუდიტორის მოსაზრება იმის თაობაზე, იძლევა თუ არა საფინანსო ანგარიშგება ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის უტყუარ და ზუსტ სურათს.

აუდიტორები საბოლოო მოსაზრების გამოსახატავად დასკვნაში იყენებენ შემდეგ ტერმინებს „უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“ და „სამართლიან ასახვას ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“. ეს ტერმინები ექვივალენტური და ორივე მათგანი დასკვნის დანარჩენ ტექსტთან ერთად მიუთითებს, რომ აუდიტორი მხოლოდ იმ საკითხებს განიხილავს, რომელიც არსებითია ფინანსური ანგარიშგებისათვის. აქედან გამომდინარე, აუდიტორული დასკვნა არ შეიძლება განხილული იქნეს სხვა სახით გარდა „მოსაზრებისა“. მაგალითად, როგორიცაა „ჭეშმარიტება“ ან „არ ექვემდებარება გასაჩივრებას“.

აუდიტორი თავისი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად ვალდებულია მოიპოვოს დოკუმენტაცია იმის შესახებ:

- სათანადოდ *წარმოებდა თუ არა* აუდიტორულ ორგანიზაციაში *სააღრიცხვო* დოკუმენტაცია;

- სამართლიანად არის თუ არა წარმოდგენილი წლიური *მოგება* და *ბალანსის საბოლოო ნაშთები*;

- მიიღო თუ არა აუდიტორმა ორგანიზაციის თანამდებობის პირისაგან ყველა ის ინფორმაცია და ახსნა-განმარტება, რასაც ის საჭიროდ მიიჩნევდა, თავისი მოვალეობის შესასრულებლად.

- კანონმდებლობის და საწარმოს წესდების დარღვევის შესახებ და სხვ.

დასკვნის დათარიღება - უნდა მოხდეს იმ რიცხვით, როდესაც აუდიტი დასრულდა.

ასს № 700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“ განმარტავს, „ვინაიდან აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა დასკვნის გაცემაზე ხელმძღვანელობის მიერ მომ-

ზადებული და წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, არ შეიძლება აუდიტორის დასკვნის შედგენის თარიღი წინ უსწრებდეს ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერისათვის მისი დამტკიცების თარიღს“.

აუდიტორის მისამართი - დასკვნაში მითითებული უნდა იქნეს ადგილი, სადაც აუდიტორი ემსახურება, რომელსაც აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტზე;

აუდიტორის ხელმოწერა - ასს 700 ჩამოყალიბებულია შემდეგი ტექსტით:

„დასკვნას ხელი უნდა მოეწეროს აუდიტორი ფირმის სახელით, შეიძლება პირადად აუდიტორმა მოაწეროს ხელი ან საჭიროებისამებრ, ორივე ხელმოწერა ერთად დაფიქსირდეს, როგორც წესი, აუდიტორულ დასკვნას ხელს აწერენ ფირმის სახელით, რადგან აუდიტზე პასუხისმგებელია ფირმა“. დასკვნა დამოწმებული უნდა იყოს შესაბამისი ბეჭდით.

დამფუძნებლებს, საგადასახადო ორგნოებსა და სხვა დაინტერესებულ მომხმარებლებს წარედგინება აუდიტორული დასკვნის შესავალი და დასკვნითი ნაწილი. **პასუხისმგებლობას** აუდიტორული დასკვნის ასლის წარმოდგენაზე დამფუძნებლებსა და ყველა სხვა დაინტერესებულ მომხმარებელზე იღებს ეკონომიკური სუბიექტი.

აუცილებელი მოთხოვნაა, რომ აუდიტორული დასკვნის ყოველ ეგზემპლარს თან დაერთოს ეკონომიკური სუბიექტის **ბუღალტრული ანგარიშგება**. თანდართული ბუღალტრული ანგარიშგება შედგენილი უნდა იყოს იმ ფორმით, რომელიც დადგენილია მოცემული სახის ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის შესაბამისი ორგანოებისათვის, რომლებიც არეგულირებენ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას.

იდენტიფიკაციისათვის ბუღალტრული ანგარიშგება ხელმოწერილი უნდა იქნეს აუდიტორული ფირმის უფლებამოსილი პირის მიერ ან დამოწმებული სპეციალური შტამპით, ან სხვა შესაბამისი სახით. ზოგ შემთხვევაში გათვალისწინებულია ეკონომიკური სუბიექტის უფლებამოსილი პირის

მიერ ბულალტრულ ანგარიშგებაზე შესაბამისი საიდენტოფიკაციო ნიშნის დასმა.

იმის გამო, რომ აუდიტორული დასკვნა წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების შემაჯამებელ ძირითად დოკუმენტს, აუცილებელია, რომ აუდიტორულ ფაილში შენახული იყოს აუდიტორული დასკვნის ორიგინალის ეგზემპლარები კომპლექტაციაში, ანალოგიურად იმისა, რაც გადაეცა ეკონომიკურ სუბიექტს. აუდიტორის საქმეში შენახულ ეგზემპლარებში უნდა იყოს აუცილებელი ხელმოწერები, მ.შ. ეკონომიკური სუბიექტის უფლებამოსილი პირების ხელმოწერებიც, რომლებიც ადასტურებენ აუდიტორული დასკვნის მიღებას.

დამოუკიდებლად იმისა, თუ რომელი აუდიტორული ორგანიზაციის (აუდიტის) მიერ არის მომზადებული აუდიტორული დასკვნა, მასში მოყვანილი ინფორმაცია უნდა ეყრდნობოდეს ერთმნიშვნელოვან განმარტებას.

ამგვარად, არსებობს ობიექტური აუცილებლობა ეკონომიკური სუბიექტის ბულალტრულ ანგარიშგებაზე შედგეს და მომზადდეს აუდიტორული დასკვნის ერთიანი ფორმა. სტანდარტული ფორმები აკონკრეტებს და აწესრიგებს აუდიტორული დასკვნების ერთიანი ფორმის საკითხებს, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორული დასკვნის მომზადებაზე:

-მისი მნიშვნელობა, სახე, ფორმა, სტრუქტურა, შინაარსი, გაფორმების ტექნიკური მოთხოვნები, კომპლექტაციის თანამიმდევრობა, ხელმოწერა და აუდიტორული დასკვნის მომხმარებელზე გადაცემა, რაც ერთნაირად მიესადაგება ყველა სახის აუდიტორული დასკვნის 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 დასკვნის ნიმუშები და აბზაცები (გარდა ზოგიერთი სპეციალური დანიშნულების აუდიტისა)

ყველა სახის აუდიტორული დასკვნისათვის ერთი და იგივეა. ასეთი აბზაცის ნიმუშებს წარმოადგენენ:

ა. აუდიტორული დასკვნის შესავალი აბზაცის სტანდარტული ნიმუში:

„ჩვენ ჩავატარეთ X კომპანიის თანდართული (შესაძლებელია მითითებული იქნეს გვერდების რაოდენობა) ბუღალტრული ბალანსის 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგების, ზარალის ანგარიშგებისა და მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საინფორმაციო წლებისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

ბ. აუდიტორულ დასკვნაში აუდიტის მასშტაბების აღმწერი აბზაცის სტანდარტული ნიმუში:

„ჩვენ აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნაგანმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული ფასეულობების შეფასებას. აგრეთვე, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საბუთს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად“.

ასს-ს დანართის სახით ერთვის სტანდარტული დასკვნის ნიმუშები ან დასკვნის ტექსტში ჩასართავი აბზაცის სტანდარტული ნიმუშები. ეს ფინანსურ ანგარიშგებაზე უპი-

რობო და მოდიფიცირებული დასკვნის ნიმუშებია. სტანდარტებში ასევე მოცემულია

1. შესადარისი ინფორმაციის,

2. სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორული გარიგებების,

3. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის,

4. ფუნქციონირებადი საწარმოების და სხვა აუდიტორული დასკვნის სტანდარტული ნიმუშების შედგენის პრინციპები და წესები.

აუდიტორული სტანდარტული დასკვნების ნიმუშები მოცემულია ცხრა სტანდარტში (ასს № 510, ასს № 570, ასს № 700, ასს № 710, ასს № 800, ასს № 810, ასს № 910, ასს № 920, ასს № 930).

ასს-ში სულ მოცემულია სტანდარტული დასკვნის 35 ნიმუში (იხ. დანართი 2.).

ტესტები

1) აუდიტის პროცესში აუდიტორი ხელმძღვანელობს ასს №230-„დოკუმენტაცია“, რომელშიც მოცემულია:

- ა) აუდიტორის მიერ შესადგენი დოკუმენტების ჩამონათვალი, მათი ფორმა და შინაარსი;
- ბ) ყოველი კონკრეტული აუდიტის დროს თვითონ აუდიტორები ადგენენ საჭირო დოკუმენტაციების ფორმასა და შინაარსს;
- გ) აუდიტორის მიერ შესადგენი დოკუმენტების ჩამონათვალი, მათი ფორმა და შინაარსი აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელისაგან;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი;
- ე) ყველა პასუხი სწორია.

2) ასს-ში № 230 დოკუმენტაცია ჩამოყალიბებულია:

- ა) სამუშაო დოკუმენტების მიზნები და მათი მნიშვნელობა, აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვის, შესრუ-

ლების და მათი მომზადებისათვის;

- ბ) აუდიტორის მიერ შესადგენი დოკუმენტების ჩამონათვალი, მათი ფორმა და შინაარსი;
- გ) აუდიტორის მიერ შესადგენი დოკუმენტების შევსების წესი, აგრეთვე მათი ფორმა და შინაარსი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

3) აუდიტორული მტკიცებულებები წარმოადგენს:

- ა) ერთმხრივ შესასწავლი ფაქტებისა და მეორე მხრივ ამ შედეგებისა და შეხედულებების შესახებ;
- ბ) აუდიტორის მიერ სამართალდამცავ ორგანოებისათვის წარდგენილი მასალებს შესასწავლი ობიექტების შესახებ;
- გ) აუდიტორის შეხედულებებს და წინადადებებს შესასწავლი ობიექტების ეკონომიკურ მდგომარეობაზე;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

4) აუდიტორული მტკიცებულებების გადამონმებას ძირითადად ექვემდებარება:

- ა) ინვენტარიზაციის შედეგები, აქტივების შეფასება, საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვისა და ცალკეული სამეურნეო სისწორი შემონმება;
- ბ) აუდიტორული დასკვნის შედგენის სისწორე, კერძოდ იგი შედგენილია თუ არა ასს-ის დაცვით;
- გ) აუდიტორის სამუშაო პროგრამა, აუდიტორის შემონმების გეგმა;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

5) აუდიტორული მტკიცებულებების გადამონმებისას საჭიროა განისაზღვროს მათი:

- ა) შესაბამისობა ასს-თან;
- ბ) საკმარისობა;
- გ) დამკვეთის მიზნების შესრულება;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

6) აუდიტორის დასკვნის მომზადებისათვის ნებისმიერი მტკიცებულების შეფასება უფრო მაღალია:

- ა) თუ ის მიღებულია წერილობით;
- ბ) თუ ის მიღებულია ზეპირი სახით;
- გ) თუ ის მიღებულია მესამე პირისაგან;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

7) აუდიტორული მტკიცებულებების შეჯერებისას დადგენილია, რომ ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებები არ შეესაბამება მეორე წყაროდან მოპოვებულ მტკიცებულებებს, ამ შემთხვევაში აუდიტორი:

- ა) წერს უარყოფით დასკვნას;
- ბ) უარს აცხადებს შემონმებაზე;
- გ) ატარებს დამატებით აუდიტორულ პროცესებს;
- დ) ყველა პასუხი სწორია

8) აუდიტორული დასკვნის ძირითადი ელემენტებია:

- ა) შესავალი, ანალიტიკური, ანუ აუდიტის მასშტაბის აღმწერი აბზაცი და დასკვნითი აბზაცი;
- ბ) შესავალი, შემონმების შედეგები და დასკვნითი აბზაცი;
- გ) შემონმების ჩამტარების დასახელება, შემონმებით გამოვლენილი დარღვევები და წინადადებები;
- დ) სათაური აუდიტის ანგარიში და აუდიტორის ხელმოწერა.

9) აუდიტორული დასკვნის რომელ ელემენტშია მოთავსებული აუდიტორი ფირმის (აუდიტორის) მონაცემები:

- ა) დასკვნით აბზაცში;
- ბ) ანალიტიკურში, ანუ აუდიტის მასშტაბის აღმწერ აბზაცში;
- გ) შესავალში;
- დ) ყველა აბზაცში აუცილებელია ხაზის გასმით აღნიშვნა.

10) აუდიტორული დასკვნის რომელ ელემენტშია მოთავსებული აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მოკლე ანგარიში:

- ა) შესავალში;
- ბ) ანალიტიკურში, ანუ აუდიტის მასშტაბის აღმწერ აბზაცში;
- გ) დასკვნით აბზაცში;
- დ) მისი ჩანერა დასკვნის ყველა აბზაცში შეიძლება.

11) ასს-ის მიხედვით აუცილებელია თუ არა დასკვნის ყოველ ეგზემპლარს თან დაერთოს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგება?

- ა) არ არის აუცილებელი;
- ბ) აუცილებელი მოთხოვნაა;
- გ) ბუღალტრული ანგარიშგება დაერთვება თუ ამას მოითხოვს აუდიტორული ფირმა;
- დ) ბუღალტრული ანგარიშგება დაერთვება თუ ამას მოითხოვს დამკვეთი.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. ჩამოაყალიბეთ რა სამუშაოები (მოქმედება) უნდა შეასრულოს აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების დასრულების შემდეგ დასკვნის დაწერამდე
2. რას წარმოადგენს აუდიტორული მტკიცებულებები?
3. რა ფაქტორებზე არის დამოკიდებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა?
4. რას ეწოდება აუდიტორული ფაილი?
5. ჩამოთვალეთ აუდიტორული დასკვნის შემადგენელი ძირითადი ელემენტები.
6. დაახასიათეთ აუდიტორული დასკვნა.
7. რას ათავსებს აუდიტორი აუდიტის მასშტაბების აღმწერ აბზაცში?
8. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
9. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა.

თემა 11. სანარმოს ბალანსის მონაცემთა აუდიტორული შემოწმების საკითხები

- 11.1 სანარმოს ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის აუდიტორული შემოწმება;
- 11.2 სანარმოს ბალანსის აქტივის აუდიტორული შემოწმება;
- 11.3 სანარმოს ბალანსის ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის აუდიტორული შემოწმება;

11.1 სანარმოს ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის აუდიტორული შემოწმება.

ეკონომიკური სუბიექტის (სანარმოს) ბუღალტრული აღრიცხვა-ანგარიშების შესაბამისობა ნორმატიულ აქტებთან აუდიტორული საქმიანობის ძირითად მიზანს წარმოადგენს. აუდიტორული საქმიანობის მიზანი კონკრეტდება შესაბამისი სანარმოს თავისებურებებით და მასთან დადებული ხელშეკრულებით.

სანარმოს ანგარიშგების ძირითად ფორმას წარმოადგენს სანარმოს ბალანსი, ამიტომ აუდიტორული შემოწმების დროს უნდა დადგინდეს ბალანსის მაჩვენებელთა თანმიმდევრობა, ბალანსის მუხლების მონაცემები უნდა დადასტურდეს ინვენტარიზაციის შედეგებით, ასევე უნდა ედრეზოდეს საფინანსო, საგადასახადო და საბანკო ორგანოებთან ანგარიშსწორების მონაცემებს. დასკვნების ბალანსის მაჩვენებლები უნდა შეესაბამებოდეს ბრუნვით უწყისებს, მთავარი დავთრის და სხვა ანალოგიური რეგისტრების ანგარიშების ნაშთებს.

თუ შემოწმებას დავინწყებთ პირველადი დოკუმენტებიდან, მაშინ საჭიროა ჯერ დაზუსტდეს ოპერაცია სწორად არის თუა არა შესაბამის ანგარიშზე გატარებული, ხოლო ანგარიშების დებეტის და კრედიტის მონაცემები (ან ნაშთების შესაბამისად არის თუ არა ბალანსის აქტივის და ვალდებულებების მუხლებში შეტანილი.

შემონმების თვალსაზრისით თუ რამდენად სწორად არიან ბალანსში სტრუქტურულად ოპერაციები განაწილებული შეიძლება გაკეთდეს ბალანსის სისწორის შემონმების და აუდიტის ჩატარების საკითხების ჩამონათვალი, რომელიც შემდეგ სახეს მიიღებს:

ბალანსის აქტივი:

1. მიმდინარე აქტივები (ანგ. 1000);
2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგები (ანგ. 1600);
3. გრძელვადიანი აქტივები (ანგ. 2000);

ბალანსის ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი;

1. მიმდინარე ვალდებულებები (ანგ. 3000)
2. გრძელვადიანი ვალდებულებები (ანგ. 4000);
3. საკუთარი კაპიტალი (ანგ. 5000);

ბასს №1-ის მოთხოვნა ბალანსის ელემენტები განლაგდეს საბალანსო მუხლების ლიკვიდურობის მიხედვით, მაგრამ მასში არ არის განსაზღვრული ჯერ მოკლევადიანი, თუ პირიქით, ეს დამოკიდებულია მენეჯერის ან ბუღალტრის სურვილზე, მაგრამ საქართველოში მოქმედ ბალანსებში მუხლები განლაგებულია ლიკვიდურობის მიხედვით, ჯერ მოკლევადიანი, ხოლო შემდეგ გრძელვადიანი მუხლები.

სანარმოს ბალანსის სტრუქტურის აუდიტორული შემონმების დროს, გათვალისწინებული უნდა იქნეს, რომ მიმდინარე აქტივების განყოფილებაში ფულადი სახსრების მუხლთან ერთად შეიტანება მაღალლიკვიდური მოკლევადიანი ინვესტიციებიც, რომლებიც ითვლებიან ფულადი სახსრების ექვივალენტად; ძირითადი საშუალებები (2100 ჯგუფის ანგარიშები) აისახება მათი ცვეთის (2200 ჯგუფის ანგარიშები) გამოკლებით;

არამატერიალური აქტივები (2500 ჯგუფის ანგარიშები) აისახება ბალანსში მათი ამორტიზაციის (2600 ჯგუფის ანგარიშები) გამოკლებით;

არ შეიძლება სანარმოს ბალანსზე ერთდროულად ირიცხებოდეს ნაშთები გადავადებული საგადასახადო აქტივის (2340 ანგარიში, ასევე გადავადებული მოგების გადასახადი

(4210 ანგარიში), ამ ანგარიშებმა ერთიმეორე უნდა „გადახურონ“,

საბალანსო მუხლებში „მოკლევადიანი სესხები“ (3210 ანგარიში) „გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები“ (4100 ანგარიში) შეიტანება მხოლოდ პროცენტითიანი სასესხო ვალდებულებები. უპროცენტო სესხები უნდა აისახოს მუხლებში „სხვა მოკლევადიანი ვალდებულებები“ (3190 ანგარიში) და „სხვა გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები“. (4190 ანგარიში).

ფინანსური ანგარიშგების მეორე უმთავრეს ფორმას წარმოადგენს მოგებისა და ზარალის ანგარიშგება, რომლის სწორად შევსებაზე დიდად არის დამოკიდებული სანარმოს რეალურ ფინანსურ მდგომარეობაზე უტყუარი დასკვნის გაკეთება.

ბასს 1. „ფინანსური ანგარიშგების წარდგენა“, მოცემულია მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების ფორმა, შინაარსი და შედგენის წესი. ამ ანგარიშის მუხლებია:

ა) ამონაგები; ბ) მოგება ან ზარალი მიმდინარე საოპერაციო საქმიანობიდან; გ) ფინანსური დანახარჯები; დ) საგადასახადო ხარჯი; ე) უმცირესობის წილი; ვ) მოგება ან ზარალი ჩვეულებრივი საქმიანობიდან; ზ) განსაკუთრებული შემოსავლები და ხარჯები; თ) საანგარიშო პერიოდის წმინდა მოგება ან ზარალი.

მოგების და ზარალის აღნიშნულ ფორმაში მონაცემები უნდა გადატანილი იქნეს საოპერაციო (სამენარმეო) შემოსავლების (ანგ. 6000), საოპერაციო (სამენარმეო) ხარჯების (ანგ. 7000); არასაოპერაციო (არასამენარმეო) შემოსავლებისა და ხარჯების (ანგ. 8000) და გაუთვალისწინებელი შემოსავლებისა და ხარჯების (9000 ანგარიშის) ჯგუფების ანგარიშებიდან.

ბალანსის და მისი დანართის მოგება ზარალის ანგარიშის შემონშების დროს აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ფინანსური ინფორმაცია არის თუ არა წარმოდგენილი დანესებული კრიტერიუმების შესაბამისად, აღნიშნული ფორმები

ასახავს თუ არა ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსური მდგომარეობის რეალურ სურათს.

11.2 საწარმოს ბალანსის აქტივის ნაწილის აუდიტორული შემოწმება

საწარმოს ბალანსის შემოწმების დროს აუდიტორი ამოწმებს ბალანსის აქტივის სამივე ნაწილს, როგორცაა:

1. მიმდინარე აქტივები; 2. სასაქონლო-მატერიალური მარაგი და 3. გრძელვადიანი აქტივები.

მიმდინარე აქტივებში დიდი ადგილი უკავია ფულად საშუალებებს; მასში შედის: ნაღდი ფული სალაროში, ფული საბანკო ანგარიშებზე და მოკლევადიანი ინვესტიციები. ნაღდი ფული სალაროში და ფული საბანკო ანგარიშებზე შეიძლება იყოს ფული ეროვნულ ვალუტაში და უცხოურ ვალუტაში. მოკლევადიანი ინვესტიციები შეიძლება იყოს: საწარმოს ფასიან ქალაქებში და სახელმწიფო ფასიან ქალაქებში.

იმისათვის, რომ ბალანსში ფულადი საშუალებების ასახვის სისწორეზე გაკეთდეს გარკვეული დასკვნები, საჭიროა მთავარ წიგნში გამოყვანილი ნაშთები შეუდარდეს ბალანსის მონაცემებს, გარდა ამისა, აუცილებელია ჩატარდეს შერჩევითი შემოწმება სალაროს ოპერაციების სისწორეზე.

ბალანსის მუხლების „ფული საბანკო ანგარიშებზე“ შემოწმების დროს გასათვალისწინებელია ის გარემოება, რომ საწარმოს სხვადასხვა ბანკში გახსნილი აქვს ანგარიშსწორების ანგარიშები, როგორც ეროვნულ ვალუტაში, ისე უცხოურ ვალუტაში, ანგარიშები შეიძლება გახსნილი ჰქონდეს ადგილობრივ და არაადგილობრივ ბანკებში. ბალანსში ყველა ნაშთი ჩაისმება ეროვნულ ვალუტაში გადაყვანით.

აუდიტორი ამოწმებს ფულადი საშუალებების ანგარიშებზე შეტანილია თუ არა ყველა ბანკში გახსნილი ანგარიშების ნაშთების ჯამი, ასევე ხომ არ აქვს ადგილი შეცდომებს ვალუტის გადაყვანის დროს კურსების არასწორი მიყენების შემთხვევებს.

განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა სახელმწიფოსა და სანარმოს ფასიან ქალაქებში დაბანდებული ინვესტიციების შემონმებას.

ბულალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტი (№25) ინვესტიციას განსაზღვრავს, როგორც აქტივს, რომელსაც სანარმო ფლობს. ინვესტიცია კეთდება თავისუფალი სახსრების მართვის მიზნით.

მოკლევადიანი ინვესტიცია ისეთი ტიპის ინვესტიციაა, რომელიც ადვილად რეალიზებადია და მისი შენარჩუნება არ არის გათვალისწინებული ერთ წელზე მეტი ხნით. ინვესტიციების შემადგენლობაში უდიდესი ხვედრითი წილი უკავია ფასიან ქალაქებს, როგორც არის: აქციები, ობლიგაციები, შემნახველი და სადეპოზიციო სერთიფიკატები, ოფციონები, ფიუჩერული კონტრაქტები, ვარიანტები, სახაზინო ვალდებულებები და სხვა.

ინვესტიციების (მოკლევადიანი) ბალანსში ასახვის სისწორის შემონმებისას აუდიტორი ადგენს: მიმდინარე აქტივებად კლასიფიცირებული ინვესტიციები ბალანსში ასახულია თუ არა საბაზრო ღირებულებით ან საბაზრო ღირებულებებისა და პირვანდელ ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით. თუ სანარმო ასახავს ინვესტიციებს საბაზრო ღირებულებით, მაშინ უნდა დადგინდეს მუდმივად იყენებს თუ არა მიმდინარე საბალანსო ღირებულების ზრდის ან შემცირების სააღრიცხვო პოლიტიკას. აუდიტორი ამონმებს ასახულია თუ არა შემოსავლის ან ხარჯის სახით.

ინვესტიციის გაყიდვისას წარმოშობილი სხვაობა მიღებული წმინდა ამონაგებისა და ინვესტიციის მიმდინარე საბალანსო ღირებულებას შორის.

დებიტორული დავალიანების შემონმებისას, რომელიც აისახება:

ანგ 1410- „მოთხოვნები მინოდებიდან და მომსახურებიდან“,

ანგ 1420 - „მოთხოვნები მეკავშირე სანარმოების მიმართ“

ანგ 1430 - „მოთხოვნები სანარმოოს პარტნიორების მიმართ“,

საჭიროა შემოწმდეს სწორადაა თუ არა განსაზღვრული საანგარიშგებო პერიოდის ინვესტიცია (ინვესტიცია ლათინურად შემოსვას ნიშნავს). ინვესტიცია ეწოდება კაპიტალის დაბანდებას ეკონომიკურ საქმიანობაში მოგებისა და სოციალური ეფექტის მიღების მიზნით.

ბოლოსათვის ასეთი ანგარიშსწორების საშედეგო ნაშთი, ხომ არ არის დებიტორ-კრედიტორების არასწორი ურთიერთგადაფარვის შემთხვევები და ა. შ.

ბალანსის აქტივის მეორე განაყოფი ახასიათებს სასაქონლო-მატერიალურ მარაგებს, რომელიც მოიცავს იმ შეძენილ საქონელს, რომელიც ინახება ხელმეორედ გაყიდვის მიზნით. მათ შორის: საცალო ვაჭრობის ქსელში შეძენილ საქონელს, ან მინას და სხვა ქონებას, რომელიც ასევე ინახება და გათვალისწინებულია გასაყიდად. მარაგებს მიეკუთვნება მზა პროდუქცია ან საკუთარი წარმოების ნახევარფაბრიკატები, აგრეთვე ის ნედლეული და დამხმარე მასალები, რომლებიც განკუთვნილია სანარმოო მოხმარებისთვის.

აუდიტორი ამოწმებს: მარაგების შეფასება ხდება თუ არა თვითღირებულებისა და წმინდა სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით; სწორად არის თუ არა განსაზღვრული მარაგების თვითღირებულება; დაცულია თუ არა მარაგების აღრიცხვის პერიოდული სისტემა, რომელიც გულისხმობს მარაგების დათვლას პერიოდულად – როგორც წესი საანგარიშო პერიოდის ბოლოს; ბალანსში ნაჩვენები ნაშთები ედრება თუ არა მთავარი დავთრის და შესყიდვებისა და გაყიდვების ჟურნალების მონაცემებს და სხვა.

ბალანსის აქტივის ნაწილის მესამე განაყოფია გრძელვადიანი აქტივები, რომელშიც შედის: ძირითადი საშუალებები, გრძელვადიანი მოთხოვნები, დებიტორული დავალიანებები და არამატერიალური აქტივები.

ძირითადი საშუალებების აუდიტი მოიცავს ორ ძირითად მომენტს, სახელდობრ ადგენს ძირითადი საშუალებების შემადგენლობაში სანარმოოს შესაბამისი აქტივების ჩართვის

სისწორეს და მათი შექმნის, ცვეთის, ექსპლუატაციიდან გასვლის სწორად ასახვას.

შემონმების პროცესში დგინდება, მიღებულია თუ არა ზომები ძირითადი საშუალებების დასაცავად.

ძირითადი საშუალებების არსებობა მონმდება საინვენტარო ბარათების, საინვენტარო აღწერების და ფაქტიური არსებობის საფუძველზე.

აუდიტორის მიერ დგინდება საგნების ძირითადი საშუალებებისადმი მიკუთვნების, კლასიფიკაციის მიხედვით, მათი დაჯგუფების, სანარმოო პროცესში მონანილეობის ხასიათისა და დაქვემდებარების სისწორე.

გასათვალისწინებელია ის ფაქტი, რომ ბალანსში ძირითადი საშუალებები აღირიცხება ნარჩენი ღირებულებით, ანუ ცვეთის გამოკლებით.

გრძელვადიანი აქტივების ერთ-ერთი მთავარი შემადგენელია არამატერიალური აქტივები, ეს ისეთი აქტივებია, რომლებსაც არ გააჩნიათ ფიზიკური ფორმა, მაგრამ ეკონომიკური სარგებლობის მომტანნი არიან. მას მიეკუთვნება: პატენტი, სასაქონლო ნიშანი, სავაჭრო მარკა, საავტორო უფლება, ფრანჩიზი¹⁴ ლიცენზია, მინის და ბუნებრივი რესურსების გამოყენების უფლება, გუდვილი¹⁵ და სხვა.

აუდიტი ამონმებს გახსნილი აქვთ თუ არა არამატერიალური აქტივების თითოეულ ობიექტს ცალკე ანალიზური ანგარიში საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე და კონკრეტული სუბ-ანგარიშები. არჩეული აქვს თუ არა სანარმოს, აგრეთვე მონმდება არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის სწორად დარიცხვა, არამატერიალური აქტივების გასვლისა და რეალიზაციის აღრიცხვა.

¹⁴ ფრანჩიზი – (ფრანგულიდან შეღავათი, თავისუფლება) დაზღვევის პირობებით გათვალისწინებული ქონების დამზღვევი პირის ზარალის ნაწილი, რომელიც მზღვეველის მიერ ანაზღაურებას არ ექვემდებარება.

¹⁵ გუდვილი წარმოადგენს სხვაობას კომპანიის შესყიდვის ფასს და მის საბაზრო ღირებულებას (აქტივებისა და ვალდებულებების საბაზრო ღირებულების სხვაობა) შორის

11.3 სანარმოს ბალანსის ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ნაწილის აუდიტორული შემოწმება

აუდიტორი ბალანსის შემოწმების დროს ვალდებულია გულდასმით შეამოწმოს ბალანსის ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის მხარე, რომელიც შედგება 3 ნაწილისაგან;

1. მიმდინარე ვალდებულებები; 2. გრძელვადიანი ვალდებულებები და 3. საკუთარი კაპიტალი.

შემოწმების დროს გასათვალისწინებელია, რომ ვალდებულებები იყოფა მიმდინარე და გრძელვადიან კრედიტორულ დავალიანებად.

მიმდინარე ვალდებულებების გადახდა ხდება მიმდინარე აქტივებით ერთი წლის ან სანარმოო ციკლის განმავლობაში. ტიპიურ მიმდინარე ვალდებულებებს წარმოადგენს: კრედიტორული დავალიანების ანგარიშები, მოკლევადიანი სესხები, გადაამხდელი დივიდენდები, გადასახდელი ხელფასები, ბიუჯეტში გადასახდელი ვალდებულებები – მოგების, საშემოსავლო, დღგ, აქციზი, სოციალური გადასახადი და სხვა გადასახადები.

ის ვალდებულებები, რომელთა გადახდა ერთი წლის ან სანარმოო ციკლის განმავლობაში არ მოხდება კლასიფიცირდება, როგორც გრძელვადიანი ვალდებულებები. მისი ძირითადი ტიპებია:

- გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებები (თამასუქები)
- გადავადებული მოგების გადასახადი;
- ანარიცხები (საპენსიო უზრუნველყოფისა და სხვა)
- გადავადებული შემოსავლები;

აუდიტორი ამოწმებს ვალდებულებების შეფასება მოხდენილია თუ არა რეალური საბაზრო ღირებულებით.

სანარმოოს ბალანსის ვალდებულებების შემოწმების დროს ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია სასესხო ვალდებულებების საკითხს. კერძოდ იგი მოიცავს შემდეგ სესხებს, რომლებიც აღირიცხებიან; 1 მოკლევადიანი სესხე-

ბის (ანგ 3210) 2. გრძელვადიანი სასესხო ვალდებულებების (4100) ანგარიშებზე.

მოკლევადიანი კრედიტი (სესხები) გაიცემა მიმდინარე საქმიანობის საჭიროებისათვის ერთ წლამდე ვადით. გრძელვადიანი კრედიტი კი გაიცემა სანარმოს სანარმოო და სოციალური განვითარების მიზნების განსახორციელებლად (მშენებლობისათვის, ძირითადი ფონდების შესაძენად, წარმოების განვითარებაზე და სხვა მიზნებისათვის).

კრედიტის გაცემასთან და დაფარვასთან დაკავშირებული ყველა საკითხი რეგულირდება საბანკო წესებისა და საკრედიტო ხელშეკრულების მიხედვით, რომელიც ფორმდება სანარმოსა და ბანკს შორის. სანარმოს ბალანსის სასესხო ვალდებულებების აუდიტორული შემოწმებისას აუცილებელია დადგინდეს:

- რა მიზნისთვის იქნა გამოყენებული კრედიტი, შეესაბამება თუ არა ეს მიზნები კრედიტის მიღების შესახებ ხელშეკრულების პირობებს;

- კრედიტის დაფარვის სისრულე და დროულობა;

- კრედიტი პროცენტების გადახდის სისწორე დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად და პროცენტების თვითღირებულებაში შეტანის სისწორე.

გარდა საბანკო დაწესებულებისა სანარმოები კრედიტს ღებულობენ სხვა სანარმოებიდან ამ შემთხვევაში აუდიტორი ამოწმებს სესხის მიღების კანონიერებას, საფუძვლიანობას და მისი დაფარვის სისრულეს და დროულობას.

უნდა აღინიშნოს, რომ სანარმოოს ფუნქციონირების დროს პრაქტიკაში აქვს ადგილი სხვა სანარმოებთან ფინანსური ურთიერთობისას წარმოქმნილ ვალდებულებებს. აღნიშნული ვალდებულებები აღირიცხება:

1) მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოქმნილი ვალდებულებების 3110 ანგარიშზე.

2) მიღებული ავანსების 3120 ანგარიშზე;

3) ვალდებულებები მეკავშირე სანარმოების წინაშე 3170 ანგარიშზე. და სხვა

ამ ანგარიშებზე აუდიტორი ამონმებს აღნიშნულ ვალდებულებების წარმოშობის კანონიერებას, ადგენს ანგარიშებზე ასახული ნაშთების სისწორეს.

საწარმოს ბალანსის მიმდინარე ვალდებულებებში დიდი ადგილი უკავია ბიუჯეტის წინაშე გადასახადების ანგარიშებს, როგორცაა:

1. გადასახდელი მოგების გადასახადი (ანგ. 3310);
2. გადასახდელი საშემოსავლო გადასახადი (ანგ. 3320);
3. გადასახდელი დღგ. (ანგ. 3330);
4. გადასახდელი აქციზი (ანგ. 3350);
5. სხვა საგადასახადო ვალდებულებები; (ანგ. 3390).

აღნიშნულ ანგარიშებზე მოცემული საკრედიტო ნაშთი, ანუ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხები აისახება ბალანსის ვალდებულებების ნაწილში, ხოლო სადებეტო ნაშთი ანუ ზედმეტად (წინასწარ) გადახდილი თანხები ეჩვენება ბალანსის აქტივის შემდეგ ანგარიშებზე: 1. გადახდილი დღგ (ანგ 3340). 2 სხვა მოკლევადიანი მოთხოვნები (1490).

უნდა აღინიშნოს, რომ ბიუჯეტთან ურთიერთობის ამსახველი ანგარიშების წარმოება საკმაოდ შრომატევადი და რთულია, ამიტომ საჭიროა აუდიტორული შემოწმების დროს შემმოწმებელმა გულდაცმით და პასუხისმგებლობით შეამოწმოს ბალანსის ამ ნაწილში ნაჩვენები ანგარიშების ნაშთები რეალურად ასახავენ თუ არა ფაქტიურ მდგომარეობას და გადასახადები გამოანგარიშებულია თუ არა კანონიერად.

საწარმოს საკუთარი კაპიტალი ნაჩვენებია ბალანსის ვალდებულებებისა და საკუთარი კაპიტალის მესამე განყოფილებაში და შედგება 1. საწესდებო კაპიტალის 2. სარეზერვო კაპიტალის (რეზერვები), 3. სხვა რეზერვებისა და მიზნობრივი დაფინსების და 4. გაუნაწილებელი მოგებისაგან.

საწესდებო კაპიტალი კაპიტალის ის იურიდიულად დაწესებული მინიმალური რაოდენობაა, რომლის შენარჩუნება სავალდებულოა სააქციო საზოგადოებისათვის (კორპორაციისათვის) კრედიტორების ინტერესების დასაცავად. ჩვეულებრივად ზოგჯერ სააქციო კაპიტალსაც უწოდებენ.

ვინაიდან სანესდებო კაპიტალი წარმოადგენს სანარმოს მესაკუთრეთა (დამფუძნებელთა) შენატანებს, ამიტომ პირველ რიგში აუდიტორის მიერ, მონმდება სანესდებო კაპიტალის სიდიდის შესაბამისობა დამფუძნებელი დოკუმენტების მონაცემებთან. მხედველობაშია მისაღები, რომ სააქციო საზოგადოებაში სანესდებო კაპიტალი საანგარიშო წლის განმავლობაში უცვლელი უნდა იყოს. სანესდებო კაპიტალის გაზრდა ან შემცირება უნდა მოხდეს საანგარიშო წლის განმავლობაში სანარმოს საქმიანობის შედეგების შესწავლის და დამფუძნებელ დოკუმენტებში შესაბამისი ცვლილებების შეტანის შემდეგ.

აქციონერთა საზოგადოების სანესდებო კაპიტალის გაზრდა შეიძლება ახალი აქციების გამოშვებით ან ადრე გამოშვებული აქციების ნომინალური ღირებულების გაზრდით. აგრეთვე სანესდებო კაპიტალში გაუნაწილებელი მოგების ნაწილის დამატებით; სანესდებო კაპიტალის შემცირება ხდება აქციების ნაწილის გაუქმებით ან აქციების ნომინალური ღირებულების შემცირებით. სანარმოს ზარალის დასაფარავად აქციების გამოშვება აკრძალულია.

ბალანსის მუხლში 1) სარეზერვო კაპიტალი (რეზერვები) და 2) სხვა რეზერვები და მიზნობრივი დაფინანსება აისახება სააქციო საზოგადოების აქციების და სხვა ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციისას მათ ნომინალურ და გასაყიდ ღირებულებას შორის სხვაობა, ასევე სანარმოს მიერ სადამფუძნებლო დოკუმენტების, სამეთვალყურეო საბჭოსა და საერთო კრების გადაწყვეტილებათა შესაბამისად წარმოქმნილი სარეზერვო ფონდები, მ/მ სანარმოს განვითარების და სხვა. აქვე აისახება იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ უსასყიდლოდ გადმოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობანი. რეზერვები წარმოიქმნება გადასახადების გასტუმრების შემდეგ სანარმოს განკარგულებაში დარჩენილი მოგებიდან.

ტესტები

1) საქართველოში მოქმედ სანარმოს ბალანსში მუხლები განლაგებულია ლიკვიდურობის მიხედვით:

- ა) ჯერ მოკლევადიანი, ხოლო შემდეგ გრძელვადიანი;
- ბ) ჯერ გრძელვადიანი, ხოლო შემდეგ მოკლევადიანი;
- გ) მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მუხლების თანმიმდევრობით განლაგებას არ ითვალისწინებს; ისინი განლაგებულია შერეულად;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

2) სანარმოს ბალანსში ძირითადი საშუალებები აისახება:

- ა) პირვანდელი ღირებულებებით;
- ბ) აღდგენითი ღირებულებებით;
- გ) მათი ცვეთის გამოკლებით;
- დ) ცვეთა ვალდებულებების მხარეს და ძირითადი საშუალებები აქტივის მხარეს.

3) სანარმოს ბალანსში არამატერიალური აქტივები აისახება:

- ა) პირვანდელი ღირებულებით;
- ბ) აღდგენითი ღირებულებით;
- გ) მათი ცვეთის გამოკლებით;
- დ) არამატერიალური აქტივები-ბალანსის აქტივის მხარეს, ხოლო ცვეთა საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების მხარეს.

4) სანარმოს ბალანსის შემოწმების დროს აუდიტორი ამოწმებს ბალანსის აქტივის სამივე ნაწილს, როგორცაა:

- ა) მიმდინარე აქტივები, მზა პროდუქცია და გრძელვადიანი აქტივები;
- ბ) მიმდინარე აქტივები, ფულადი აქტივები და გრძელვადიანი აქტივები

გ) მიმდინარე აქტივები, ძირითადი საშუალებები და გრძელვადიანი აქტივები;

დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

5) სანარმოს ბალანსის აქტივის ნაწილის მესამე განაყოფია გრძელვადიანი აქტივები, რომელშიც შედის:

ა) ძირითადი საშუალებები და გრძელვადიანი მოთხოვნები, დებიტორული დავალიანებები და არამატერიალური აქტივები;

ბ) ძირითადი საშუალებები, გრძელვადიანი ინვესტიციები, გრძელვადიანი მოთხოვნები და არამატერიალური აქტივები;

გ) ძირითადი საშუალებები, გრძელვადიანი ინვესტიციები, გრძელვადიანი მოთხოვნები და სასაქონლო-მატერიალური მარაგები;

დ) ძირითადი საშუალებები, გრძელვადიანი ინვესტიციები, დებიტორული დავალიანებები და კრედიტორული დავალიანებები.

6) აუდიტორის მიერ ძირითადი საშუალებების არსებობა მოწმდება:

ა) საინვენტარო ბარათების, საინვენტარო აღწერების და ფაქტიური არსებობის საფუძველზე;

ბ) საინვენტარო ბარათების, ბუღალტრული ჩანაწერების და ბალანსის საფუძველზე;

გ) საინვენტარო ბარათების, საინვენტარო აღწერების და ბრუნვითი უწყისის საფუძველზე;

დ) საინვენტარო ბარათების, საინვენტარო აღწერების და სასაწყობო წიგნის საფუძველზე.

7) ბალანსის ვალდებულებების ნაწილი შედგება სამი ნაწილისაგან:

ა) მიმდინარე ვალდებულებები, გრძელვადიანი ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი;

- ბ) მიმდინარე ვალდებულებები, ძირითადი საშუალებების ცვეთა და საკუთარი კაპიტალი;
- გ) მიმდინარე ვალდებულებები, გრძელვადიანი ვალდებულებები და ინვესტიციები;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები:

1. ჩამოთვალეთ სანარმოს ბალანსის სტრუქტურა, რომლის მიხედვითაც აუდიტორმა უნდა მოახდინოს ბალანსის შემოწმება
2. რომელი ღირებულებებით აისახება ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები სანარმოს ბალანსში?
3. დაახასიათეთ მოგება-ზარალის ანგარიშგების ფორმის მუხლები
4. რა ნაწილებისაგან შედგება სანარმოს ბალანსის აქტივები და პასივები?
5. რა უნდა დაადგინოს აუდიტორმა მოკლევადიანი ინვესტიციების ბალანსში ასახვის სისწორის შემოწმებისას?
6. რა საკითხებზე ამახვილებს ყურადღებას აუდიტორი სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შემოწმებისას?
7. რა მონაცემებია ნაჩვენები სანარმოს ბალანსის მიმდინარე ვალდებულებების ბიუჯეტის წინაშე გადასახადების ანგარიშებზე?
8. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
9. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა.

თემა 12. აუდიტის შედეგებზე აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის არსი. სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნების ფორმირება

- 12.1 აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია (*ანგარიში*) აუდიტის შედეგებზე
- 12.2 სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული დასკვნის ფორმირება

12.1 აუდიტორული წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) აუდიტის შედეგებზე.

როგორც უკვე აღინიშნა აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში მიღებულია, რომ აუდიტორი ეკონომიკური სუბიექტში ჩატარებულ შემოწმების შესახებ აფორმებს ორ შემჯამებელ (შედეგობრივ) დოკუმენტს:

1. აუდიტორულ დასკვნას ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

2. აუდიტორის წერილობით ინფორმაციას ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე

წინა თემებში განხილული აუდიტორული დასკვნა მოიცავს აუდიტორის მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. განხილული გვექონდა აუდიტორული დასკვნის სახეები, აგრეთვე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემული აუდიტორული დასკვნის ტიპიური ნიმუშები (თემა – 10;11), ამიტომ აქ არ განვიხილავთ აუდიტორულ დასკვნას.

აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციაში მოცემულია აუდიტის ჩატარების დროს გამოვლენილი ნაკლოვანებები და მათი გამოსწორების შესახებ წინადადებები. კერძოდ, წერილობითი ინფორმაცია მოიცავს:

ა) სააღრიცხვო პოლიტიკისა და შიდა კონტროლის სისტემაში აღმოჩენილი ნაკლოვანებების ჩამონათვალს;

ბ) გარემოებებს, რომლის დროსაც დაშვებულია ეს ნაკლოვანებები;

გ) ამ ნაკლოვანებების გამოსწორების რეკომენდაციებს.

წერილობით ინფორმაციაში მკაფიოდ უნდა ჩამოყალიბდეს ყველა ის შეცდომა, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ ბუღალტრული ანგარიშგების საიმედოობაზე, აგრეთვე უნდა ჩამოყალიბდეს ის გარემოებები, რომლის დროს დაშვებულია ეს ნაკლოვანებები. წერილობით ინფორმაციას მაშინ ექნება მაღალი ხარისხი და დიდი მნიშვნელობა თუ მასში პროფესიონალურად განხილულია შემონმების შედეგად გამოვლენილი და ამ ინფორმაციაში დაფიქსირებული შეცდომების გამოსწორების რეკომენდაციები, რომლებიც მიმართული იქნება სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური-სამეურნეო საქმიანობის ეფექტურობის გაზრდაზე. აუდიტორიის მიერ კვალიფიციური წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა ხელს უწყობს აუდიტორის (აუდიტური ფირმის) ავტორიტეტის ამაღლებას, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების სწორად შედგენას და საბოლოო ჯამში წარმოების განვითარებას.

მხედველობაში მისაღებია ის გარემოება, რომ აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია არ არის ამომწურავი ინფორმაცია არსებულ ნაკლოვანებებზე და იგი არა არის სრული ანგარიში ყველა არსებულ ნაკლოვანებებზე, რადგან ის განეკუთვნება მხოლოდ იმ ნაკლოვანებებს, რომლებიც გამოვლენილი იქნა კონკრეტული აუდიტორული შემონმების პროცესში. ამის გამო აუდიტორი ვალდებულია შესამოწმებელი საწარმოს წარმომადგენელს განუმარტოს, რომ წერილობითი ინფორმაციაში ასახული დარღვევები არის აუდიტორული შემონმებით გამოვლენილი და არა არის გამორიცხული, რომ არსებობდეს სხვა სახის ნაკლოვანებები, რომლებიც აუდიტორის მიერ არ ყოფილა გამოვლენილი.

წერილობითი ინფორმაცია უნდა მომზადდეს ოფიციალური მიმონწერისადმი წაყენებული მოთხოვნების დაცვით, იგი მზადდება არა ნაკლებ ორი ცალის. და უნდა ჰქონდეს გვერდების ორმხრივი ნუმერაცია. წერილობითი ინფორმა-

ციაზე არ არის აუცილებელი აუდიტორული ფირმის ბექდის დასმა, დასკვნაზე კი აუცილებელია ბექდის დასმა, წერილობითი ინფორმაციაზე ხელმონერილი უნდა იყოს იმ პირის მიერ ვინც მონაწილეობდა აუდიტორულ შემოწმებაში. აქედან გამომდინარე, წერილობით ინფორმაციას იურიდიული ძალა არა აქვს და იგი მხოლოდ ცნობით დოკუმენტად გვევლინება.

აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში თანმიმდევრობით ასახული უნდა იქნეს შემდეგი მონაცემები:

1. აუდიტორის (ფირმის) რეკვიზიტები, კერძოდ:

ა) აუდიტორული ფირმის (აუდიტორის) ოფიციალური დასახელება და იურიდიული მისამართი, აუდიტორის გვარი, თუ ის დამოუკიდებელი აუდიტორია;

ბ) სარეგისტრაციო შემოწმების ნომერი და თარიღი;

გ) აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე გაცემული ლიცენზიის ნომერი, გაცემის თარიღი და მოქმედების ვადა;

დ) აუდიტში მონაწილე ყველა აუდიტორისა და სხვა სპეციალისტების ჩამონათვალი და სპეციალობა, არსებობის შემთხვევაში მათი საკვალიფიკაციო ატესტატებისა გაცემის ნომერი და თარიღი;

შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის რეკვიზიტებში,

- იურიდიული პირის დასახელება და მისამართი, ფიზიკური პირის გვარი ინიციალები და მისამართი;

- სარეგისტრაციო მონმტბის ნომერი და თარიღი;

- ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებელი პირის გვარი, ინიციალები და თანამდებობა;

3. შემოწმების ჭინადადი, აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის ხელმონერის თარიღი.

4. აუდიტორული ორგანიზაციასა და ეკონომიკურ სუბიექტს შორის დადებული ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შემოწმების ძირითადი პრინციპები;

5. ბუღალტერიის სტრუქტურის მონაცემები აგრეთვე გამოყენებულია ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის თავისებურებაზე. ბუღალტრების შესახებ მონაცემები. ჩამონათვა-

ლი ბუღალტრული სფეროებისა, რომლებიც დაექვემდებარება შემონმებას, როგორც უწყვეტი მეთოდით, ისე არჩევითი ნესით.

6. საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის ნესის მნიშვნელოვანი დარღვევების აღმონა, რომლებიც გავლენას მოახდენს მათ უტყუარობაზე.

7. შენიშვნების, ნაკლოვანებების მითითებების და რეკომენდაციების ჩამონათვალი.

8. შეფასება ეკონომიკური სუბიექტების მონაცემებისა და შემონმების შედეგებით პროგნოზირებულ მონაცემებს შორის;

9. ადრე ჩატარებული აუდიტორული შემონმების დროს – აუდიტს დაქვემდებარებული ეკონომიკური სუბიექტის მიერ წინა დოკუმენტებში არსებული შენიშვნების შესრულების ან გამოსწორების ანალიზი და შეფასება;

10. აუდიტორული საქმიანობის სტანდარტების მოთხოვნებიდან გადახვევის შემთხვევაში – ასეთი გადახვევის ფაქტები და მიზეზები.

აუდიტორული შემონმების შედეგების შესახებ შეიძლება მომზადდეს აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის წინასწარი ვარიანტი, რომელიც შეიძლება შეიცავდეს წინადადებებს ბუღალტრულ აღრიცხვაში შესწორებების შეტანის და სხვადასხვა სახის შეცდომების გამოსწორებაზე, რის საფუძველზეც საწარმო ვალდებულია შეიტანოს შესწორებები სავალდებულო აღრიცხვის მონაცემებში.

აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციისთვის საჭირო მონაცემების მოსაპოვებლად აუდიტორმა ფინანსური აღრიცხვის, შიდა კონტროლის მდგომარეობისა და ორგანიზაციის შემონმების და შეფასების დროს აუცილებელია, მოიყვანოს გამოვლენილი არსებითი დარღვევის ფაქტები, რომელიც მის უტყუარობაზე ახდენს გავლენას. აუდიტორმა, რომელიც მოქმედი კანონმდებლობის, აღრიცხვის ნესების და ანგარიშგების ფაქტებს გამოავლენს, უნდა მოახდინოს მისი ერთობლივი შეფასება, რომელიც შემდგომში წარმოადგენს

12.2 სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნის ფორმირება

საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლის პირობებში ეკონომიკური დამნაშავეობის ხელშემწყობი მიზეზების შესწავლას დიდი ყურადღება ექცევა, ვინაიდან ეკონომიკური დანაშაულის სფეროში მიმდინარეობს სერიოზული ცვლილებები თვით დანაშაულის სტრუქტურაში, რომელიც განხორციელებულია დამნაშავეობის ახალი სახეობების წარმოქმნით ეკონომიკის სხვადასხვა სფეროში. საჭიროა ამ დანაშაულებრივ ქმედებათა მიზეზის გამოსავლენად მაღალკვალიფიციური სპეციალისტების მონევა, პრაქტიკაში კვალიფიციური აუდიტორები ატარებენ აუდიტორულ შემოწმებას, ეს მასალები ხშირად გამოიყენება მომკვლევო ორგანოების მიერ დანაშაულის პროფილაქტიკისათვის.

აღნიშნულმა მოთხოვნამ ასახვა ჰპოვა „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონში¹⁶, სადაც აღნიშნულია (მე-3 მუხ) „სამართალდამცავ ორგანოებს უფლება აქვთ საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მოიწვიონ აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) სამეურნეო სუბიექტის აუდიტორული შემოწმებისათვის, აუდიტის შრომა ანაზღაურდება დამკვეთის ხარჯზე“ (27.06.97 წლის №810 პარლამენტის უწყებები, შეტანილი ცვლილებებით). (1 მუხლი 3)

სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების თავისებურებებია:

1. აუდიტი ტარდება მოკვლევითი ორგანოს (სასამართლო, პროკურატურა, საგამომძიებლო ორგანოები) საჩქვდმს არსებობის შემთხვევაში ასეთი შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს აუდიტისა და საბუღალტრო კონსულტაციის სახით, ანუ აუდიტი ტარდება სისხლის სამართლის საქმის აღძვრისა და მასთან დაკავშირებული აუდიტის დანიშვნის შესახებ დადგენილების საფუძველზე, სასამართლო-საგამომძიებო პრაქტიკაში მიღებულია.

საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის დოკუმენტური აუდიტის ჩატარება. აუდიტის დანიშვნის შესახებ დადგენი-

ლებამი ხშირ შემთხვევაში მითითებულია ძიებისთვის საჭირო საკითხების ჩამონათვალი, რომელიც აუდიტორის მიერ შეისწავლება, ამასთან ერთად აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ აუდიტის პროცესში გამოსაკვლევი საკითხების სფერო შეიძლება გაფართოებული იქნას, რაც აუდიტის დამნიშნავ ორგანოსთან უნდა შეთანხმდეს.

2. აუდიტორმა გამომძიებლის მეშვეობით უნდა გაატაროს ღონისძიებები შესამონმებელი ორგანიზაციის საბუღალტრო და სხვა დოკუმენტების დაცვის უზრუნველსაყოფად.

3. აუდიტის აქტებზე ხელმონერილი უნდა იქნას აუდიტორისა და ორგანიზაციის ხელმძღვანელის, მთავრი ბუღალტრის მიერ და ცალკე შემთხვევაში იმ პირთა მიერ, ვისაც ეს შემონმება შეეხება. ხელმონერაზე უარის დროს, უნდა წარმოადგინოს ახსნა-განმარტება, რომელიც ცალკე განიხილება.

4. მოკვლევითი ორგანოების დადგენილების საფუძველზე საჭიროების შემთხვევაში ამოიღება საბუღალტრო დოკუმენტები. საქმეში ჩაიკერება მისი ქსეროასლები.

აუდიტორის დასკვნა უნაკლოდ უნდა იყოს შედგენილი, როგორც ფორმით ისე შინაარსობრივად, რადგან იგი მნიშვნელოვან დოკუმენტს წარმოადგენს, ამის გამო მისი შედგენის დროს დაცული უნდა იქნეს საბუთების გაფორმების ყველა წესი. აუდიტორული დასკვნა უნდა შედგებოდეს სამი ნაწილისაგან: შესავალი, ძირითადი და შედეგობრივი.

შესავალში მითითებულია აუდიტის დანიშვნის საფუძველი (პროკურორის, გამომძიებლის, სასამართლოს დადგენილება) აუდიტორის გვარი და სახელი, იმ ორგანიზაციის დასახელება, რომელმაც გასცა ლიცენზია სააუდიტორო საქმიანობაზე. გაცემის რიცხვი, ლიცენზიის მოქმედების ვადა, სერთიფიკატის მონომობის ნომერი;

იმ მდგომარეობის მოკლე განმარტება, რომელმაც გამოიწვია აუდიტორული შემონმება მატერიალურ პასუხისმგებელ პირთა განმარტებანი;

აუდიტორის გადასაჭრელი საკითხები, რომლებიც მოყვანილია სიტყვა-სიტყვით სამართალდამცავი ორგანოების დადგენილებიდან;

ძირითადი სარევიზიო დოკუმენტების ჩამონათვალი;

აუდიტის ჩატარების ვადის ხანგრძლივობა;

შესამონმებელი ობიექტის მატერიალურ-ფინანსურ ქმედებაზე პასუხისმგებელ პირთა სია მათი მუშაობის პერიოდის მითითებით;

ადგილი და დრო აუდიტისა (დასაწყისი და დასასრული) იმ პირთა სია, რომლებიც ესწრებოდნენ აუდიტის ჩატარებას.

დასკვნის ძირითად ნაწილში ასახულია დოკუმენტების შემონმების პროცესი, მისი შედეგები და გამოვლენილი დარღვევები.

აუდიტორული დასკვნის დანართში მოყვანილია ცხრილები მინდობილობები და სხვა საბუთები, რომლებიც შედგენილია და ხელმონერილია აუდიტორის მიერ.

აუდიტორული დასკვნა უნდა შედგეს 3 ცალად, მას ხელს აწერს აუდიტორი, ხელმძღვანელი და ბუღალტერი.

დოკუმენტური აუდიტი წარმოადგენს სანარმო-საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემონმებას, რომელიც საფუძველი იქნება სამართალდამცავი ორგანოების გადაწყვეტილების მიღებისა.

ტესტები

1) აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია მოიცავს საალრიცხვო პოლიტიკისა და შიდა კონტროლის სისტემაში აღმოჩენილ შემდეგ საკითხებს:

- ა) ნაკლოვანებების ჩამონათვალს, გარემოებებს, რომლის დროსაც დაშვებულია ნაკლოვანებები და ამ ნაკლოვანებების გამოსწორების რეკომენდაციები;
- ბ) შემონმების შედეგად დანაკლისების დადგენას, დამნაშავე პირების გარკვევას და დანაკლისების დაფარვის გზებს;

გ) ბულალტრული აღრიცხვის მდგომარეობას, გარემოებებს, რომლის დროსაც დაშვებულია ნაკლოვანებები და ამ ნაკლოვანებების გამოსწორების რეკომენდაციები;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

2) ასს-ის მიხედვით წერილობითი ინფორმაცია აუდიტის შედეგებზე მზადდება;

ა) არა ნაკლებ სამი ცალისა;

ბ) არა ნაკლებ ორი ცალისა;

გ) არა ნაკლებ ოთხი ცალისა;

დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

3) აუდიტის შედეგებზე წერილობითი ინფორმაცია არის:

ა) იურიდიული ძალის მქონე ოფიციალური დოკუმენტი;

ბ) იურიდიული ძალის მქონე დოკუმენტი, იგი მხოლოდ ცნობით დოკუმენტად არის ცნობილი, არ არის აუცილებელი აუდიტორული ფირმის ბეჭდის დასმა;

გ) იურიდიული ძალის მქონე ოფიციალური დოკუმენტი, რომელიც სამართალდამცავ ორგანოებს წარედგინება;

დ) ყველა პასუხი არასწორია.

4) აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის წინასწარი ვარიანტი შეიძლება შეიცავდეს:

ა) წინადადებებს ბულალტრულ აღრიცხვაში შესწორებების შეტანას და სხვა სახის შეცდომების გამოსწორებას;

ბ) ნაკლოვანებების ჩამონათვალს, გარემოებებს, რომლის დროსაც დაშვებულია ნაკლოვანებები და დამნაშავე პირების დასახელება;

გ) წინადადებებს წარმოების გაუმჯობესების საქმეში და საწარმოს მომგებიანად მუშაობის პირობებს;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

5) აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია აუდიტორმა უნდა გადასცეს:

- ა) სანარმოს ხელმძღვანელის, მთავარ ბუღალტერს და პასუხისმგებელ პირს, ვინაიდან იგი მკაცრად კონფიდენციალურია;
- ბ) ნებისმიერ თანამშრომელს, ვინაიდან არ არის კონფიდენციალური დოკუმენტი;
- გ) კავშირგაბმულობის საშუალებით დაზღვეული წერილით;
- დ) არც ერთი პასუხი არა არის სწორი.

6) აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის ტიპური სახე შემდეგი ნაწილებისაგან შედგება:

- ა) შესავალი, ანალიტიკური, ანუ აუდიტის მასშტაბის აღმწერი აბზაცი და დასკვნითი აბზაცი;
- ბ) შესავალი, ზოგადი ინფორმაცია, აუდიტორული შემოწმების შედეგები, შედეგი და რეკომენდაციები;
- გ) შესავალი, შემოწმებით გამოვლენილი დარღვევების აღწერა და დასკვნითი აბზაცი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

7) სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნა უნდა შედგებოდეს შემდეგი ნაწილებისაგან:

- ა) შესავალი, ძირითადი და შედეგობრივი;
- ბ) შესავალი, შემოწმებით გამოვლენილი დარღვევების აღწერა და რეკომენდაციები დამნაშავე პირების დასჯისათვის;
- გ) შესავალი, ზოგადი ინფორმაცია და დასკვნითი აბზაცი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

8) სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნა:

- ა) უნდა შედგეს ოთხ ცალად, მას ხელს აწერს აუდიტორი, ხელმძღვანელი, ბუღალტერი და მატერიალურ-პასუხისმგებელი პირი;
- ბ) უნდა შედგეს სამ ცალად, მას ხელს აწერს აუდიტორი, ხელმძღვანელი და ბუღალტერი;
- გ) უნდა შედგეს ორ ცალად, მას ხელს აწერს აუდიტორი და სამართალდამცავი ორგანოს წარმომადგენელი;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები:

1. რა არის მოცემული აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში?
2. რა მონაცემები უნდა აისახოს თანმიმდევრულად აუდიტორის წერილობით ინფორმაციაში?
3. რა ნაწილებისაგან შედგება აუდიტორის წერილობით ინფორმაციის ტიპიური სახე?
4. ვის ხარჯზე ანაზღაურდება აუდიტორის შრომა სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების დროს?
5. ჩამოაყალიბეთ სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული შემოწმების თავისებურებები.
6. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
7. ამონერეთ და შემოხაზეთ ტესტის სწორი ვარიანტი.

თემა: 13 აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი

- 13.1 აუდიტის ხარისხის კონტროლის არსი.
- 13.2 აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის განხორციელების საფეხურები ასს-ის მიხედვით.
- 13.3 აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელების წესი საქართველოში;

13.1 აუდიტის ხარისხის კონტროლის არსი

აუდიტის ხარისხის კონტროლი არის აუდიტორული ფირმის მიერ დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების ერთობლიობა, რომლის მიზანია იმის დასაბუთებული გარანტიის (რწმუნების) უზრუნველყოფა, რომ ფირმის მიერ ჩატარებული აუდიტი შესრულდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნისა და ზოგადი პრინციპების შესაბამისად, (როგორც აღწერილია აუდიტის 220-ე საერთაშორისო სტანდარტში-„ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“)

აუდიტის ხარისხს განსაზღვრავს ისეთი ცნება, როგორცაა პროფესიონალური კომპეტენტურობა და აღიარებული აუდიტის სტანდარტების მოქმედ კანონმდებლობასთან შესატყვისობა.

ამ მიზნით ამერიკის ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტმა (AJCPA) 1978 წელს შეიმუშავა აუდიტორული სტანდარტების დებულება (SAS) №25, დებულებაში მოცემულია სპეციალური სტანდარტი „ აუდიტის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტებისა და ხარისხის კონტროლის სტანდარტების კავშირი“, რომელშიც მოცემულია ხარისხის კონტროლის ელემენტი, იგი მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

1. დამკვეთთან ურთიერთობა, 2. თანამშრომლის დანიშვნა, 3. ხელმძღვანელობა, 4. სამუშაოდ დაქირავება, 5. პრო-

ფესიული ზრდა, 6. დანიანაურება, 7. კონსულტაციები, 8. დამოუკიდებლობა, 9. მონიტორინგი.

ამერიკის ნაფიც ბულალტერთა ინსტიტუტის აღნიშნული დებულება საფუძვლად დაედო აუდიტისა და მათთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის სტანდარტებს, დებულებებს და ინსტრუქციებს, რომლებიც შემუშავდა სხვადასხვა ეროვნული ორგანიზაციების, ინდივიდუალური აუდიტორებისა და აუდიტორული ორგანიზაციების და ამ სახით კონტროლთა უფლებამოსილი უწყებების მიერ. აღნიშნულის შედეგად ბულალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ მიიღო დადგენილება „ აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის უზრუნველყოფა“¹⁶ და ასს 220 აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი¹⁷, რომლებითაც აუდიტის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურების ერთობლიობა, რომელთა პრაქტიკაში განხორციელებამ უნდა უზრუნველყოს (რწმუნება), რომ ჩატარებული აუდიტი განხორციელებულია ასს-ით ფინანსური ანგარიშების აუდიტის მიზნებისა და ზოგადი პრინციპების შესაბამისად.

დადგენილებისა და ასს (220)-ის სავალდებულო მოთხოვნაა, რომ აუდიტის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და მისის შესაბამისი პროცედურები უნდა დაეფუძნოს შემდეგ პოსტულატებს:

პროფესიულ მოთხოვნებს; კვალიფიკაციას და კომპეტენციას, სამუშაოთა პროცედურების დელეგირებას, მათ კონსულტაციებს, მონიტორინგის პროცედურებს, აუდიტში დასაქმებული ასისტენტებისა და თანამშრომლების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე სათანადო ხელმძღვანელობას და კონტროლს.

აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის ამალღების მიზნით აღნიშნულ დოკუმენტებში განისაზღვრება ორი ძირითადი მიმართულება:

¹⁶ ასს ტომი პირველი გვ. 12-35

¹⁷ ასს ტომი პირველი გვ. 161-203

1 შემუშავებული უნდა იქნეს აუდიტის სრულყოფის მარეგულირებელი მექანიზმი, ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტები, პრაქტიკული და თეორიული რეკომენდაციები, რომელთა პრაქტიკაში დანერგვა და განხორციელება უზრუნველყოფს აუდიტის აუცილებელ ხარისხს.

2 შემუშავებული უნდა იქნეს შემომწმების ისეთი პროგრამა, როგორც შიდა საფირმო, ისე ამ ფუნქციების განმახორციელებელი უფლებამოსილი უწყებისათვის, რომლებიც უზრუნველყოფენ აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად დასახული ღონისძიებების პოლიტიკისა და პროცედურების ობიექტურ შემომწმებას, ნაკლოვანებების გამოვლენასა და ხელს შეუწყობენ მათ გამოსწორებას.

აუდიტორული ორგანიზაციისა და ინდივიდუალური აუდიტორების საქმიანობის უკეთ წარმართვისათვის აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელება ერთერთი მნიშვნელოვანი გზაა.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის გასაუმჯობესებლად გასატარებელ ღონისძიებებში შედის აუდიტორების მიერ განეული საქმიანობის ხარისხის ამაღლება. ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტების, ეთიკის კოდექსის დაცვის უზრუნველყოფა.

13.2 აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის განხორციელების საფეხურები ასს-ის მიხედვით

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი ხორციელდება სამ საფეხურად:

პირველი – აუდიტურ ფირმაში განხორციელებული ხარისხის კონტროლს უზრუნველყოფენ თვით აუდიტური ფირმის წამყვანი აუდიტორები;

მეორე - აუდიტური ფირმის წამყვანი აუდიტორების მიერ აუდიტის პროცესში ასისტენტების მუშაობაზე კონტროლის განხორციელებით;

მესამე – აუდიტორებზე და აუდიტურ ფირმებზე აუდიტორული მომსახურების კონტროლის განხორციელება კა-

ნონმდებლობით განსაზღვრული უფლებამოსილი უწყების წარმომადგენლის მიერ.

პირველი საფეხური – აუდიტორული ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული აუდიტი და მასთან დაკავშირებული ხარისხის კონტროლი უნდა შეესაბამებოდეს მოთხოვნებს, რათა შეფასდეს, თუ როგორ სრულდება აუდიტორული ფირმის მიერ შემუშავებული ღონისძიებები, რომლის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის ამაღლება. შემონმების პროცესში დგინდება გადახრების ხასიათი და მიზნობრივ-შედეგობრივი მდგომარეობა.

აუდიტორული მომსახურების ხარისხის შიდა საფირმო კონტროლის განხორციელების დროს შემონმებელმა ძირითადი ყურადღება უნდა გაამახვილოს შემდეგ საკითხებზე:

1. პროფესიული მოთხოვნები,
2. კომპეტენტურობა,
3. დანიშვნა
4. დამკვეთები და მათთან კავშირი
5. მონიტორინგი,
6. კონტროლის პროცედურების დადგენა და გამოყენება

7. ზედამხედველობა

მეტრე საფეხური- მთავარი (ნამყვანი) აუდიტორის მიერ კონტროლის განხორციელება თავის ასისტენტის მუშაობაზე. მთავარი აუდიტორის ფუნქციები ასისტენტის მუშაობის ხელმძღვანელობაში გამოიხატება:

1. ასისტენტის კომპეტენცია, თეორიული და პრაქტიკული მომზადების დონე;
2. ასისტენტს მიეცეს მკაფიოდ ფორმულირებული დავალება, რომელშიც მითითებულია განსაკუთრებით რომელი დოკუმენტებია ყურადსაღები და როგორ უნდა შემონმდეს ისინი;
3. დარწმუნდეს იმაში, რომ ასისტენტებმა კარგად გაიგო დავალების არსი და მიზნები;
4. უზრუნველყოს ასისტენტის დავალების შესრულებისათვის საჭირო მონაცემებით და დოკუმენტაციით.

5. ინფორმაცია მიაწოდოს ასისტენტს საორგანიზაციო და სააღრიცხვო თავისებურებებისა და პრობლემების შესახებ, რომლებიც შეიძლება წარმოიშვას პროცედურების შესრულებისას;

6. აკონტროლოს დავალების შესრულების მიმდინარეობა.

მესამე საფეხური- დამოუკიდებელი აუდიტორისა და აუდიტორული ორგანიზაციის (ფირმის) მიერ განეული პროფესიული მომსახურების აუდიტის შედეგებზე გარე კონტროლი ხორციელდება კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებამოსილი უწყების მიერ. ასეთი კონტროლი მოიცავს აუდიტორული მომსახურების იმ პროცედურების შეფასებას, რომელიც განხორციელებულია ინდივიდუალური აუდიტორებისა და ფირმების აუდიტორების მიერ აუდიტირებულ ორგანიზაციაში, ასევე იმ დოკუმენტების შემოწმებას, რომელიც შეეხო თვით ამ ორგანიზაციაში აუდიტის ხარისხის შიდა კონტროლის მიზნით ასს „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის“ წესდებისა და პროცედურების მოთხოვნების დამკვიდრებას და დაცვას, ანუ გარე კონტროლი აუდიტურ ორგანიზაციაში.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელი უწყება აუდიტურ უწყებაში ხარისხის კონტროლის მიზნით იყენებს ორ მეთოდს:

1. ტესტირებას და 2. პირად ვიზიტებს.

ტესტირება – ტარდება ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელ უწყებაში შექმნილი სპეციალური კომისიის მიერ კონკრეტულად ამ საკითხზე მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე. კონტროლის საშუალების ტესტირების პროგრამა შეიცავს აუდიტორის საქმიანობის შესახებ შეკითხვების ჩამონათვალს და განიხილავს იმ საკითხებს, რომლებიც აუცილებელია საბუღალტრო აღრიცხვაში და ასს გამოყენებას დანერგვისათვის საჭირო საკითხებს. ყველა აუდიტორულ.ი პროცედურა პროგრამაში უნდა აღინიშნოს ნომრით ან კოდით. კომისიის მიერ შედგენილი კითხვარები კომუნიკაციის ტექნიკური საშუალებებით (ფაქსი, იმეილი,

ფოსტა) უგზავნის აუდიტურ ფირმებს (აუდიტორებს). კომისია მიღებულ მასალებს აანალიზებს, გამოაქვს სათანადო დასკვნები და საჭიროების შემთხვევაში მის გადამონმებას ახდენს ადგილზე პირადი ვიზიტის საფუძველზე.

პირადი ვიზიტები ტარდება ფირმის ოფისში ან ინდივიდუალურ აუდიტორთან. ვიზიტები იგეგმება წინასწარ, თანხმდება, როგორც აუდიტორთან, ისე შესამონმებელ სუბიექტთან. პირად ვიზიტს აუდიტორული ხარისხის კონტროლის საქმეში დიდი მნიშვნელობა ენიჭება.

აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის დროს მონმდება აუდიტორის საქმიანობა და დადგინდება შემდეგი საკითხები:

1. სამუშაო შესრულებულია აუდიტის პროგრამისა და გეგმის შესაბამისად;

2. სამუშაოს შესრულების დროს გამოყენებულია ასს და ფირმაში შემუშავებულ მეთოდური ინსტრუქციები;

3. შესრულებული სამუშაო და მიღებული შედეგები ადექვატურადაა გაფორმებული.

4. აუდიტორული შემონმების ყველა მნიშვნელოვანი საკითხი გადანყვეტილია და ასახულია აუდიტორულ დასკვნაში;

5. აუდიტორული პროცედურების მიზნები მიღწეულია.

6. გამოტანილი დასკვნები გამომდინარეობს შესრულებული სამუშაოს შედეგებთან და ასაბუთებს აუდიტორულ დასკვნას

13.3 აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელების წესი საქართველოში

საქართველოს კანონმდებლობით აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელებელ სტრუქტურად საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოა აღიარებული.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლს ახდენს, საბჭოსთან შექმნილი „აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული ეთიკის კოდექსის დაცვისა და აუდიტის ხარისხის შემონმბელი კომისია“.

აღნიშნული კომისია შექმნილია საზოგადოებრივ სანყისებზე, კომისიის წევრთა რაოდენობა განისაზღვრა 9 წევრის შემადგენლობით და იგი კომპლექტდება აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს 2(მ.შ. საბჭოს მდივნის) პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების – 4 პრაქტიკოსი აუდიტორების 2 და სამეცნიერო წრეების 1 წარმომადგენელისაგან.

კომისიის მუშაობა სამი მიმართულებით წარიმართება და მის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის ამაღლება, ასს დაცვის უზრუნველყოფა და აუდიტორების მიერ სწორი დასკვნის გაცემა. ამ მიზნით:

1.კომისია ახორციელებს აუდიტორების მიერ ჩატარებული აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლს;

2.კომისია აუდიტურ ფირმებს პირველ ეტაპზე ეხმარება ფირმისათვის ხარისხის შიდა კონტროლის პროცედურების პროგრამის (სტანდარტი, წესები) შედგენაში;

3.აუდიტორულ საქმიანობაზე შემოსული საჩივრების წინადადებების და განცხადებების შესწავლა და სათანადო რეაგირება;

4.აუდიტის ხარისხის შემონმბების შედეგად მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება, განიხილოს აუდიტორების პასუხისმგებლობის საკითხი, აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზიის ჩამორთმევის ან შეჩერების შესახებ.

„აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის და აუდიტის ხარისხის შემონმბელი კომისია“ მოქმედებს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ დამტკიცებული (3.09. 1999 წ.) დებულებით.

უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნული დებულებით განსაზღვრულია, რომ კომისიის დასკვნა დასამტკიცებლად წარედგინება აუდიტორულთა საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას,

რომლის დადგენილება შემონიშნების შედეგების შესახებ ძალაში შედის გამოქვეყნებიდან მე-15 დღეს, თუ კოლეგიის მიერ სხვა რამ არ არის განსაზღვრული.

კომისია მის მიერ წლის განმავლობაში ჩატარებული მუშაობის შესახებ ანგარიშს წარუდგენს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიას.

საქართველოში აუდიტორული საქმიანობით ხარისხის კონტროლის დახვეწა მოითხოვს შემდგომ მუშაობას.

ტესტები

1) აუდიტის ხარისხის კონტროლი არის:

- ა) აუდიტორული ფირმის მიერ დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების ერთობლიობა;
- ბ) ასს-ით დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების ერთობლიობა;
- გ) „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი პოლიტიკისა და პროცედურების ერთობლიობა;
- დ) ყველა პასუხი სწორია.

2) აუდიტის ხარისხს განსაზღვრავს შემდეგი მცნებები:

- ა) პროფესიონალური კომპეტენტურობა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ცოდნა;
- ბ) პროფესიონალური კომპეტენტურობა და აუდიტის სტანდარტების მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობა;
- გ) დამოუკიდებლობა, კონფიდენციალობა, ობიექტურობა და პროფესიონალური კომპეტენტურობა;

3) აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი განხილულია შემდეგ სტანდარტში:

- ა) 530
- ბ) 600

- გ) 220
- დ) 430

- 4) ასს-ის მიხედვით აუდიტორის ხარისხის კონტროლი ხორციელდება:
- ა) სამ საფეხურად;
 - ბ) ოთხ საფეხურად;
 - გ) ორ საფეხურად;
 - დ) ხუთ საფეხურად;
- 5) აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელი უწყება აუდიტურ ორგანოში ხარისხის კონტროლის მიზნით იყენებს შემდეგ მეთოდებს:
- ა) ტესტირებას და პირად ვიზიტებს;
 - ბ) ტესტირებას, გამოკითხვებს და რევიზიას;
 - გ) პირად ვიზიტებს, შესრულების შემოწმებას და ანალიზს;
 - დ) ინფორმაციის შეგროვებას და განზოგადებას.
- 6) საქართველოში აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განმახორციელებელ სტრუქტურად აღიარებულია:
- ა) ბუღალტრული აღრიცხვის ფედერაცია;
 - ბ) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
 - გ) საკუთრივ აუდიტორული ფირმა;
 - დ) საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭო.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები:

1. რა არის აუდიტორის ხარისხის კონტროლი?
2. რომელი სტანდარტით რეგულირდება აუდიტის ხარისხის კონტროლი?

3. რომელ პოსტულატებს უნდა დაეფუძნოს აუდიტის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და მისი შესაბამისი პროცედურები?
4. დაახასიათეთ აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის საფეხურები
5. რა საკითხებზე უნდა გაამახვილოს ყურადღება შემომონმებელმა აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის შიდა საფირმო კონტროლის განხორციელების დროს?
6. რა მეთოდებს იყენებს აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გარე კონტროლის განმახორციელებელი უწყება აუდიტურ უწყებაში ხარისხის კონტროლის მიზნით?
7. რა საკითხები დადგინდება აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის შემომონმების დროს?
8. რომელი სახელმწიფო სტრუქტურა ადგენს აუდიტური საქმიანობის ხარისხის კონტროლს საქართველოში?
9. რომელი კომისია არის შექმნილი საქართველოს პარლამენტთან აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის მიზნით?
10. ჩამოაყალიბეთ „აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული ეთიკის კოდექსის დაცვისა და აუდიტის ხარისხის შემომონმებელი კომისიის“ საქმიანობა და მისი შემადგენლობა.
11. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
12. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი.

თ ე მ ა 14. ბანკების აუდიტის ორგანიზაცია. ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვის და საფინანსო ანგარიშგების აუდიტი

- 14.1. ბანკების აუდიტის ორგანიზაცია და თავისებურებები;
- 14.2. ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვისა და საფინანსო ანგარიშგების აუდიტი.
- 14.3. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ორგანიზაციისა და მდგომარეობის შეფასება

14.1. ბანკების აუდიტის ორგანიზაცია და თავისებურებები

საქართველოს საბანკო სისტემა მოიცავს: საქართველოს ეროვნულ ბანკს, კომერციულ ბანკებს, არასაბანკო სადეპოზიტო დანესებულებებს და მიკროსაფინანსო ორგანიზაციებს. 2008 წლის მარტიდან ეროვნული ბანკის სისტემაში შეიქმნა ორი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტო და საქართველოს ფინანსური მონიტორინგის სამსახური.

აღნიშნული საბანკო სისტემის აუდიტი აუდიტორული საქმიანობის ერთ-ერთი სახეა. საბანკო აუდიტი რეგულირდება „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით, „კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ“ და „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონებით, ასევე აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში მოქმედი წესებით და მეთოდებით.

ბანკებში, ისევე როგორც სხვა თანამედროვე სამეურნეო სანარმოებში, აუდიტორულ საქმიანობას დიდი როლი აკისრია. აუდიტორულ საქმიანობას ბანკებში ასრულებენ შიდა აუდიტორული სამსახური და გარე აუდიტორები.

უნდა აღინიშნოს, რომ ბანკის შიდა აუდიტორული სამსახურისათვის განსაზღვრულია შემდეგი ფუნქციები:

1. ბანკის შიდა კონტროლის სისტემის და ოპერაციების პერიოდული აუდიტის განხორციელება;

2. საბიუჯეტო და საბუღალტრო პროცედურებისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ რეკომენდაციების შემუშავება;

3. პერიოდული საფინანსო ანგარიშგებისა და მასთან დაკავშირებული დოკუმენტების აუდიტორული შემოწმების ჩატარება.

არსებული ნორმატიული დოკუმენტების მიხედვით საქართველოში ყველა კომერციულმა ბანკმა, მათ შორის უცხოეთის ბანკის ფილიალმა და შვილობილმა ბანკმა უნდა უზრუნველყოს ყოველწლიურად გარე აუდიტორის მოწვევა და არსებული წესით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად ბანკის და მისი შვილობილი სანარმოების წლიური ფინანსური ანგარიშგების გარეაუდიტორული შემოწმება.

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შესაბამისად შედგენილი ბანკის ფინანსურ ანგარიშგების გარე აუდიტორები ამოწმებენ და ამზადებენ დასკვნას და ანგარიშს – „სარეკომენდაციო წერილი ხელმძღვანელობისათვის“.

„აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ კანონის მიხედვით განსაზღვრულია, რომ „სამეურნეო სუბიექტს უფლება აქვს ამოირჩიოს აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა)“ (მუხლი-15), მაგრამ საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, გამონაკლისს წარმოადგენს საქართველოს ეროვნული ბანკი. „ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 61-ე მუხლის შესაბამისად ეროვნული ბანკის ანგარიშგების აუდიტს ახორციელებს საქართველოს პარლამენტის მიერ დანიშნული დამოუკიდებელი აუდიტორული ფირმა.

ეროვნული ბანკის აუდიტის მიზნით არაუგვიანეს ყოველი წლის 1 ოქტომბრისა საქართველოს პარლამენტის შესაბამისი კომიტეტი საქართველოს პარლამენტს წარუდგენს მსოფლიოს 4 ყველაზე მსხვილ აუდიტორულ ფირმას, ხოლო საქართველოს პარლამენტი ამ სიიდან ტენდერის ან კონკურსის საფუძველზე აირჩევს ერთს. გარე აუდიტორთან

კონტრაქტის გაფორმება დასაშვებია ერთ ნელზე მეტი ვადით.

ბანკები, როგორც ცნობილია, ახორციელებენ შემდეგი სახის საბანკო საქმიანობას: დეპოზიტების (ანაბრების) და სხვა დაბრუნებადი გადახდების საშუალებების მოზიდვა; სესხების გაცემა; თავიანთ ხარჯზე ფასიანი ქაღალდების ყიდვა და გაყიდვა; გარანტიების გაცემა; საშუამავლო და საკონსულტაციო მომსახურების განევა; ფაქტორინგული ოპერაციების წარმოება; ნაღდი და უნაღდო ანგარიშსწორების ოპერაციების განხორციელება და სხვა.

ბანკების აუდიტორული შემოწმების დროს ცალ-ცალკე უნდა შემოწმდეს მათი ეკონომიკური საქმიანობის სფეროები, როგორც თვითონ საკრედიტო სისტემა, ისე მომსახურე მეურნეობა. ცხადია, აუდიტორულ ხელშეკრულებაში აუცილებლად უნდა იყოს იმ საკითხების ჩამონათვალი, რომლებიც ექვემდებარება შემოწმებას. აუდიტორული საქმიანობა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ძირითადი მიმართულებებით: საბანკო საქმიანობის წარმოებაზე კონკრეტულ კანონებთან და ნორმატიულ დოკუმენტებთან, ბანკის წესდებასთან, აქციონერთა და ბანკის გამგეობის საერთო კრების გადაწყვეტილებებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით; კაპიტალის ფორმირებისა და განლაგების ხარისხისა და მიზანშეწონილობის შეფასება; ბანკის საკრედიტო რესურსების, მატერიალური და შრომითი რესურსების რაციონალური გამოყენების შეფასება, საბანკო საქმიანობის სფეროს გაფართოების პერსპექტივების განსაზღვრა; ბანკის ფინანსური სიმყარისა და კონკურენტუნარიანობის გამოკვლევა მისი ბალანსის ლიკვიდურობის ხარისხისა და ჩატარებული ოპერაციების რენტაბელობის დონის განსაზღვრის მიზნით; ბანკის სააქციონერო საკუთრების დაცულობის უზრუნველყოფაზე კონტროლი.

აღნიშნული საკითხების შემოწმება ხორციელდება აუდიტორული შემოწმების შემდეგი ძირითადი ეტაპების მიხედვით:

- აუდიტის მომზადება და დაგეგმვა;
- აუდიტორული შემოწმების შესრულება და შესაბამისი დოკუმენტების გაფორმება;
- აუდიტორული დასკვნის მომზადება და დანერგა.

14.2. ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვის და და საფინანსო ანგარიშგების აუდიტი

ბანკის აუდიტორული შემოწმების დაწყებისთანავე აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვა და საფინანსო ანგარიშგება ხორციელდება ბურალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. როგორც ცნობილია, საქართველოს საბანკო დაწესებულებები ბუღალტრულ აღრიცხვას საერთაშორისო სტანდარტებისა და საერთაშორისო აღრიცხვის ძირითად პრინციპებზე დაყრდნობით ახდენენ 2001 წლის 1 იანვრიდან;

აუდიტორი ამოწმებს საბანკო დაწესებულების მიერ აღრიცხვაში გამოყენებულ ანგარიშთა გეგმისა და მისი გამოყენების ინსტრუქციის მოთხოვნების დაცვას., შემოწმების პროცედურის ერთ-ერთი მთავარი უბანი ბანკის სააღრიცხვო პოლიტიკის შეფასებაა.

ბანკის სააღრიცხვო პოლიტიკა, რომელიც აერთიანებს ბუღალტრული აღრიცხვის გაძღოლის საერთო აღიარებული წესებიდან კონკრეტულ მეთოდებს, ხერხებს, აუდიტორს აძლევს შედარებით სრულ წარმოდგენას შესამოწმებელ ბანკში არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაზე.

ბანკის სააღრიცხვო პოლიტიკის ანალიზით, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მასში დაცულია ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი დაშვებები, როგორცაა:

- 1) ქონებრივი განცალკევებულობა;
- 2) ფუნქციონირებადობის უწყვეტობა;
- 3) სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების თანმიმდევრობა;

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

– ქონებრივი განცალკევებულობა ნიშნავს, რომ ბანკის განკარგულებაში არსებული სხვა იურიდიული და ფიზიკური პირების ქონების აღრიცხვა წარმოებს ბანკის საკუთრებაში არსებული ქონებიდან განცალკევებულად.

სხვა პირების ქონების აღრიცხვის სისწორის შემოწმებისათვის აუდიტორმა უნდა დაადგინოს აგრეთვე, ბანკის ვალდებულებების ანგარიშებზე, კერძოდ 30-დან 49-ე კლასის ანგარიშებზე, ვალდებულებები აღირიცხება თუ არა განცალკევებულად, როგორცაა: სახელმწიფო ინსტიტუტების ფულადი სახსრები (კლასი 33), სახელმწიფო კონტროლს დაქვემდებარებული საწარმოთა ფულადი სახსრები (კლასი 34), ბანკების ფულადი სახსრები (კლასი 35), კლიენტთა ფულადი სახსრები (კლასი 36), საფინანსო ორგანიზაციების სესხები (კლასი 37) და სხვა.

– ფუნქციონირებადობის უწყვეტობა ნიშნავს, რომ ბანკი თავის საქმიანობას გააგრძელებს პროგნოზირებად მომავალში და მას არ გააჩნია ლიკვიდაციის განსაზღვრა და აუცილებლობა;

– სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენების თანმიმდევრობა გულისხმობს ბანკის მიერ შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკა გამოყენებული იქნება თანმიმდევრობით ერთი საანგარიშგებო წლიდან მეორისაკენ.

სააღრიცხვო პოლიტიკაში ცვლილებები ბანკში შესაძლებელია მხოლოდ რეორგანიზაციის, მესაკუთრეთა შეცვლისა და კანონმდებლობაში ცვლილებების დროს.

– დარიცხვის პრინციპის გამოყენება შემოსავლებისა და გასავლების ასახვისათვის, რაც ნიშნავს, რომ შემოსავლები და ხარჯები აისახება იმ პერიოდში, რომელსაც ისინი მიეკუთვნება, შემოსავლების ფაქტობრივად მიღებისა და ხარჯების განევის მიუხედავად.

აუდიტორი პირველ რიგში უნდა დარწმუნდეს ბანკის ბალანსის უტყუარობაში. ამისათვის ერთმანეთს უნდა შეუდარდეს ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის მონაცემები, რათა აუდიტორი დარწმუნდეს ნაშთების უტყუარობაში და

ბუღალტრული ოპერაციების შესაბამის ანგარიშებში ასახვის სისწორეში.

საბანკო სტაბილურობის ერთ-ერთი მთავარი მაჩვენებელია აქტივების ხარისხი. ამიტომ აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ბანკის აქტივებისა და სააქციო კაპიტალის სიდიდის განსაზღვრის სიზუსტე; მან უნდა გამოავლინოს უიმედო და საეჭვო ვალები, დაადგინოს, თუ რამდენად უზრუნველყოფს აქტივების დაცულობის შიდა კონტროლს.

ბალანსში მოცემული აქტივები დამოწმებული უნდა იყოს ინვენტარიზაციის მონაცემებით. რადგან ინვენტარიზაცია წარმოადგენს აუდიტორული მტკიცების მიღების ერთ-ერთ ძირითად მეთოდს. აუდიტორი ამოწმებს ინვენტარიზაციის მიღებას. ინვენტარიზაციის ჩატარების რეგლამენტის შემოწმების დროს აუცილებელია დადგინდეს შემდეგი:

– ინვენტარიზაციის ჩატარების რეგლამენტის შესაბამისობა ფინანსთა სამინისტროსა და ს.ე.ბ.-ის მოთხოვნებთან და საკრედიტო დაწესებულებებში ბუღალტრული აღრიცხვის წესებთან;

– გათვალისწინებულია თუ არა რეგლამენტით ბანკზე ქონების ინვენტარიზაცია (ქონება იჯარაზე, გირაოში მიღებული ქონების, შესანახად მიღებული ქონების და ა.შ.);

– დაცულია თუ არა რეგლამენტით სხვადასხვა სახის ქონების ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდულობა და ვადები, კერძოდ:

- შენობები და ნაგებობები – წელიწადში ერთხელ, წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის წინ;

- ავტოტრანსპორტი, ოფისის ინვენტარი, კომპიუტერული ტექნიკა, ინფორმაციის დამუშავების სისტემები – ერთხელ კვარტალში და ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის წინ;

- სხვა მოწყობილობები და ძირითადი საშუალებები, სამონტაჟო მოწყობილობები, მასალები ფულის საკომპლექტოდ – წლიური ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის წინ.

- მცირეფასიანი და სწრაფცვეთადი საგნები – წელიწადში ორჯერ;

- ძვირფასი ლითონები და ქვები – კვარტალში არანაკლებ ერთისა და წლიური ანგარიშების შედგენის წინ;

- ფულადი საშუალებები, ფულადი დოკუმენტები და მკაცრი ანგარიშგების ბლანკები – კვარტალში არანაკლებ ერთისა და წლიური ანგარიშების შედგენის წინ;

აუდიტორი ამონშებს ინვენტარიზაციით გამოვლენილი ზედმეტობა გამოვლენის თვეში აღებულია თუ არა ბანკის შემოსავალში, ხოლო დანაკლისი სწორად ჩამოინერა თუ არა და რა გაკეთდა დანაკლისით მიღებული ზარალის ამოღებისათვის.

საბანკო ინფრასტრუქტურა მოიცავს კვალიფიციურ აუდიტს, რომელიც ანგარიშგებას ადასტურებს და შეფასებას ბანკის ხელმძღვანელობის, მისი მენეჯმენტის ხარისხის რისკების, ლიკვიდურობის, შემოსავლიანობისა და ა.შ. ანალიზის საფუძველზე.

აუდიტორი ბანკის კვარტალური და წლიური ბალანსების შემონშების დროს ადგენს ლიკვიდურობას, შემოსავლიანობის მდგომარეობას, ბანკის განვითარების შესაძლო პერსპექტივებს. გარდა ამისა, აუდიტორი ბალანსის შედეგად ადგენს ბანკის საკუთარი სახსრების ცვლილებებს რესურსების წყაროების სტრუქტურაში, აგრეთვე განსაზღვრავს აქტივების შემადგენლობას და დინამიკას და სხვ.

ცნობილია რომ ბანკის ბალანსი რიგ მარეგულირებელ კონტრაქტიულ და კონტრპასიურ ანგარიშებს მოიცავს და ამიტომ იგი ბრუტო – ბალანს წარმოადგენს და იგი ბანკის განკარგულებაში არსებული ფინანსური რესურსების რეალურ თანხას არ ასახავს. ამასთან დაკავშირებით, მანამ სანამ ბრუტო-ბალანსს აუდიტის ინფორმაციული სახით გამოიყენებოდეს აუდიტორმა ბრუტო ბალანსს ნეტო-ბალანსის სახეზე გარდაქმნა უნდა შეამონშოს, რისთვისაც საჭიროა მარეგულირებელი მუხლებისა და გამეორებადი ანგარიშების მუხლების გამოქვეითვა.

ნეტო ბალანსის შედგენისათვის შემდეგი მუხლების კორექტირება არის საჭირო:

1. „ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივების“ მუხლიდან მათი ცვეთა უნდა გამოიქვეითოს;

2. მუხლი „მოგება“ გამოყენებულ მოგებაზე უნდა შემცირდეს;

3. ბანკების ფონდები დამფუძნებლების მიერ სავალუტო შენატანების გადაფაებისას განეული ხარჯების სიდიდეზე უნდა შემცირდეს;

4. ბიუჯეტის შემოსავლებიდან უნდა გამოიქვეითოს ბიუჯეტის ხარჯები;

5. ფილიალთაშორისო ბრუნვას – პასივი, ფილიალთაშორისო ბრუნვაზე – აქტივით ამცირებენ;

ზემოთჩამოთვლილი პოზიციების შესაბამისად საჭირო გარდაქმნების ჩატარების შემდგომ ბანკის ბალანსი „ნეტო“ ბალანსის სახეს მიიღებს, რომლის საფუძველზე აუდიტორი ამოწმებს ბალანსს.

კომერციული ბანკის წლიური ანგარიშის აუდიტორულად შემოწმების მიზანია ანგარიშის სარწმუნოებების, სისრულისა და რეალობის დადასტურება. ბუღალტრული ანგარიშის შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასა და ნორმატიულ დოკუმენტებთან. როგორც ცნობილია, წლიურ ანგარიშს კომერციული ბანკები წარუდგენენ ქვეყნის ცენტრალურ (ეროვნულ) ბანკს მისი სარწმუნოების დადებით აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად.

14.3. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ორგანიზაციისა და მდგომარეობის შეფასება.

ბანკში ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის შესწავლისა და შეფასების მოთხოვნები ფორმირებულია სტანდარტში „ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა და შეფასება აუდიტის მსვლელობაში“. ამ სტანდარტის მესამე განაყოფის თანახმად, ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის გაცნობა მოიცავს შესწავლილი, გაანალი-

ზებული და შეფასებული იქნას მონაცემები შესამომხმებელი ორგანიზაციის სამეურნეო საქმიანობის შემდეგი მხარის მიხედვით:

- სააღრიცხვო პოლიტიკა და ბუღალტრული აღრიცხვის მონყობის ძირითადი პრინციპები;

- ბუღალტრული აღრიცხვის მონყობისა და ბუღალტრული ანგარიშების მომზადებაზე პასუხისმგებელი ქვედანყოფის ორგანიზაციული სტრუქტურა;

- ანგარიშგების მომზადების მუშაკთა უფლებამოსილება და მათ შორის ვალდებულებების განაწილება;

- სამეურნეო ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრებში ასახვის წესი და რეგისტრებში მონაცემთა განზოგადების ფორმები და მეთოდები;

- ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემების საფუძველზე, პერიოდული ბუღალტრული ანგარიშგების მომზადების წესი.

- აღრიცხვის კრიტიკული მხარეები, სადაც შეცდომების ან დამახინჯების წარმოშობის რისკი ბუღალტრულ ანგარიშგებაში განსაკუთრებით მაღალია;

- შემონმების დროს უნდა განისაზღვროს, ფაქტიურად არსებული აღრიცხვიდან, რომელი უბანი შეესაბამება სტანდარტების ფარგლებში სააღრიცხვო პოლიტიკით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს.

ბანკის ფინანსური და სამეურნეო ოპერაციების ამსახველი დოკუმენტების მომზადების დამუშავებისა და შენახვის ორგანიზაციის შემონმებისას, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული, რომ ბუღალტერიაში სამეურნეო დღის ორგანიზაცია უნდა მოეწყოს ისე, რომ დოკუმენტების თავისდროულმა გაფორმებამ და ასახვამ საბალანსო და ბალანსგარეშე ანგარიშგებზე უზრუნველყოს ყოველდღიურად ბალანსის შედგენა.

აუდიტორი ბანკის აუდიტის დროს ამონმებს ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის დოკუმენტებს, როგორც ცნობილია, ანალიზური აღრიცხვის დოკუმენტებია:

- კლიენტების პირადი ანგარიშები;

- სამუშაო დღის განმავლობაში მომხდარი სამეურნეო ოპერაციის რეგისტრაციის ბუღალტრული ჟურნალი, რომელიც უნდა დგებოდეს ყოველდღიურად საბალანსო, ბალანსგარეშე ანგარიშების ჭრილში და ვადიანი ოპერაციების ანგარიშების მიხედვით. აუდიტორი ამოწმებს:

რომ ჟურნალი იბეჭდება თუ არა ყოველდღიურად ორ ეგზემპლარად. პირველი ერთვის ყოველდღიურ ბალანსს, მეორე ინახება დღის ბუღალტრულ დოკუმენტებში:

- ნაშთების უწყისი პირველი, მეორე რიგის ანგარიშების, პირადი ანგარიშების, საბალანსო და ბალანსგარეშე ანგარიშების მიხედვით, რომელიც უნდა დგებოდეს ყოველდღიურად.

- ნაშთების უწყისი განთავისუფლებულ (მოზიდულ) საშუალებებზე უნდა ინარმოებდეს ყოველდღიურად იმ ანგარიშების მიხედვით, რომლისთვისაც განსაზღვრულია საშუალებების განთავსების (მოზიდვის) ვადები.

სინთეზური აღრიცხვის დოკუმენტებს მიეკუთვნება:

- ყოველდღიური ბრუნვათა უწყისი, რომელიც დგება მეორე რიგის საბალანსო და ბალანსგარეშე ანგარიშების მიხედვით. საჭიროა შემოწმდეს თვეში ბრუნვები ნაჩვენებია თუ არა თითოეული დღის მიხედვით, ყოველი პირველი რიცხვისათვის დგება ბრუნვების უწყისი თვისათვის, კვარტლისათვის და წლისათვის - ნაზარდი ჯამით წლის დასაწყისისათვის.

- ყოველდღიური ბალანსი - დგება ყველა საბალანსო და ბალანსგარეშე იმ ანგარიშების მიხედვით, რომელიც გათვალისწინებულია სამუშაო ანგარიშთა გეგმით. საჭიროა შემოწმდეს, რომ ბალანსი ბანკის მიერ უშუალოდ განხორციელებული ოპერაციების მიხედვით დგება გასული დღის 12 საათისათვის, შემდეგ სამუშაო დღეს. კრებსითი ბალანსი ფილიალების ბალანსების ჩათვლით, დგება მომდევნო სამუშაო დღის 12 საათამდე. მას შემდეგ, რაც შედგენილი იქნება ბალანსი უშუალოდ ბანკების მიერ შესრულებული ოპერაციების მიხედვით. აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ბალანსის ყოველდღიურად შედგენას წინ უსწრებს ანალიზური და სინ-

თეზური აღრიცხვის მონაცემთა შედარება. აღრიცხვის კომპიუტერული სისტემით წარმართვისას სინთეზური და ანალიზური მონაცემების შესაბამისობა უნდა იქნეს მიღწეული მყარი პროგრამული უზრუნველყოფის ანგარიშზე, ოპერაციების ერთდროული ასახვის ბუღალტრული აღრიცხვის ურთიერთდაკავშირებულ რეგისტრებში.

ავტომატიზებულ რეჟიმში ფორმდება ბანკებში პერიოდული ბუღალტრული ანგარიშგების ფორმების (კვარტალური და წლიური). მათ მიეკუთვნება:

- წლიური ბალანსი წლის ბოლოსათვის ნაშთებით დასკვნითი ბრუნვის აღრიცხვით (ფ.1)

- ანგარიშგება მოგებაზე და ზარალზე (ფ.№2);

- ანგარიშგება მოგების გამოყენების შესახებ (ფ.3);

- ცნობა ბანკის ფონდების შემადგენლობაზე და სხვა.

აუდიტორი ამოწმებს აღნიშნულ ფორმებში დაფიქსირებულ მონაცემების სისწორეს და ადგენს შეესაბამება თუ არა მათში ნაჩვენები მონაცემები ფაქტიურ მდგომარეობას.

ტესტები

1) საქართველოს საბანკო სისტემის აუდიტი რეგულირდება:

ა) საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ საქართველოს ორგანული კანონით, კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ და აუდიტორული საქმიანობის შესახებ საქართველოს კანონებით.

ბ) აუდიტორული საქმიანობის შესახებ საქართველოს კანონით და აუდიტორის ეთიკის კოდექსით.

გ) საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს დადგენილებებით და დებულებებით.

2) საქართველოში მოქმედ კომერციულ ბანკებში ყოველწლიურად სავალდებულო

აუდიტორულ შემოწმებას ახდენენ:

ა) შიდა აუდიტორები,

ბ) გარე აუდიტორები,

გ) სახელმწიფო აუდიტორები.

3) ბანკის ბალანსის უტყუარობაში აუდიტორი, რომ დარწმუნდეს საჭიროა:

ა) ნაშთების სისწორის დადგენის მიზნით ერთმანეთს უნდა შეუდაროს ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის მონაცემები;

ბ) ნაშთების სისწორის დადგენის მიზნით ერთმანეთს უნდა შეუდაროს ბალანსის აქტივების და საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ანგარიშების ნაშთები;

გ) ნაშთების სისწორის დადგენის მიზნით ერთმანეთს უნდა შეუდაროს ნაღდი ფულის ამსახველი ანგარიშების ნაშთები.

4) კომერციული ბანკის წლიური ანგარიშის აუდიტორული შემოწმების მიზანია:

ა) ბანკის ფულადი სახსრების ნაშთების ინვენტარიზაციის ჩატარების სისრულის დადგენა;

ბ) ბალანსის აქტივების და საკუთარი კაპიტალისა და ვალდებულებების ტოლობის შემოწმება;

გ) ბალანსის სარწმუნოებების, სისრულისა და რეალობის დადგენა.

5) აუდიტორული შემოწმების მიზნით ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის გაცნობა მოიცავს:

ა) შესწავლილი, გაანალიზებული და შეფასებული იქნეს მონაცემები შესამოწმებელი ობიექტის სამეურნეო საქმიანობის მიხედვით;

ბ) ბანკის საბრუნავ სალაროში დადგენილი იქნეს საჭირო ნაღდი ფულის რაოდენობა;

გ) ინვენტარიზაციის მასალების მიხედვით დადგინდეს ბალანსის მონაცემების რეალობა.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1) რას მოიცავს საქართველოს საბანკო სისტემა?

2) ჩამოთვალეთ ბანკის შიდა აუდიტორების ფუნქციები.

3) ვინ ირჩევს საქართველოს ეროვნული ბანკის გარე აუდიტორს?

4) დაახასიათეთ ბანკის საქმიანობის აუდიტორული შემოწმების ძირითადი მიმართულებები.

5) ჩამოთვალეთ ბანკის აუდიტორული შემოწმების ძირითადი მიმართულებები.

6) რა არის ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი დამუშავებები, რომელთა დაცვაზეც აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს სააღრიცხვო პოლიტიკის შემოწმების პროცესში?

7) ბალანსში ნაჩვენები აქტივების შემოწმების დროს აუდიტორმა რა საკითხებზე უნდა გაამახვილოს ყურადღება?

8) რა ოპერაციებია ჩასატარებელი ბანკის ბრუტო-ბალანსის ნეტო-ბალანსად გარდაქმნისათვის?

9) ჩამოთვალეთ ანალიზური (სინთეზური) აღრიცხვის დოკუმენტები, რომელიც აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ბუღალტრული აღრიცხვის აუდიტის დროს.

10) რა მიეკუთვნება ბანკის პერიოდული ბუღალტრული ანგარიშგების ფორმებს?

საკონტროლო კითხვები და დავალებები:

1. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.
2. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი.

თემა 15. ბანკის კაპიტალის და სხვა ფულადი საშუალებების გამოყენების აუდიტი.

15. 1. ბანკის ფულადი საშუალებების გამოყენების აუდიტი;
15. 2. ბანკის კაპიტალის აუდიტი;

15. 1. ბანკის ფულადი საშუალებების გამოყენების აუდიტი.

ბანკის აუდიტორული შემოწმების პროცესში, როდესაც დარწმუნდება აუდიტორი ბანკის ბალანსის უტყუარობაში, ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის დოკუმენტებში მოცემული ნაშთების სისწორეში, შემდეგ აუცილებელია აუდიტორმა შეამოწმოს აქტივების ხარისხი და კაპიტალის სიზუსტე.

როგორც ცნობილია, ბანკის აქტივების ერთ-ერთი შემადგენელი ნაწილია ბანკის სალარო, ამიტომ ბანკის აუდიტორული შემოწმების დროს აუდიტორები განსაკუთრებულ ყურადღებას უთმობენ ბანკის სალაროს ოპერაციების აუდიტს. სალაროსა და სალაროს ოპერაციების აუდიტის დროს სალაროდან ნაშთების მოხსნის შემდეგ უნდა შედგეს აქტივების ნაღდი ფულის თანხისა და მისი შესაბამისობის შესახებ სალაროს ჟურნალსა და ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებთან, კერძოდ აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ სალაროს ჟურნალში მოცემული ნაღდი ფულის ნაშთი ედრება თუ არა „ნაღდი ფული მიმოქცევაში ეროვნული ვალუტით“ და „ნაღდი უცხოური ვალუტა და სხვა საგადასახადო დოკუმენტების“-ის მე-100 და 101-ე მოცემულ ჯგუფშია ანგარიშების დებეტში არსებულ ნაშთებს. უნდა შემოწმდეს ფულის შემოსავალში აღებისა და ჩანერის სისრულე პირველადი დოკუმენტების მიხედვით, რომლებიც თან უნდა ერთვოდეს სალაროს ანგარიშებს. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს ბანკის სალაროს დაცვას, შესაბამის აღჭურვილობას

და ბანკის სხვა ნაგებობების დაცვის ტექნიკურ საშუალებებს, ფულისა და ფასეულობების დაცულობის უზრუნველყოფას. ამ დროს აუდიტორი ამონებებს საკრედიტო დანესებულებების მიერ დაცულია თუ არა „საკრედიტო დანესებულებებში საკასო ოპერაციების წარმოების წესების შესახებ“ საქართველოს ეროვნული ბანკის დებულების მოთხოვნები.

აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ კომერციული ბანკების მიერ დაცულია თუ არა მინიმალური სარეზერვო მოთხოვნების გაანგარიშებისა და დაცვის წესები. კერძოდ, აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს საქართველოს ეროვნულ ბანკში კომერციული ბანკების სავალდებულო რეზერვების ანგარიშებზე – 1051 და 1061, რუსული ეროვნული ვალუტისა და უცხოური ვალუტის ნაშთები შეადგენენ თუ არა მოზიდული სახსრების 13%-ს.

როგორც ცნობილია, მინიმალური რეზერვები არის ბანკების მიერ ეროვნული და უცხოური ვალუტით საშუალო მოზიდული სახსრებიდან მინიმალური სარეზერვო ნორმის შესაბამისი თანხა, რომელიც გაიანგარიშება საშუალო მოზიდული სახსრების გამრავლებით მინიმალური სარეზერვო მოთხოვნების ნორმაზე და ექვემდებარება ეროვნულ ბანკში სავალდებულო შენახვას:

მოზიდულ სახსრებში შეიტანება შემდეგი ჯგუფების ანგარიშზე რიცხული ნაშთები:

1. სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმდინარე ანგარიშები და დეპოზიტები; (გარდა 3301, 3303, 3304, 3305, 3311, 3314, 3315 ანგარიშების ნაშთებისა).

2. სახელმწიფო კონტროლს დაქვემდებარებული სანარმოთა ფულადი სახსრები და დეპოზიტები;

3. ბანკების ვადიანი დეპოზიტები ეროვნული ვალუტით;

4. კლიენტთა მიმდინარე ანგარიშები და დეპოზიტები და სხვ.

საშუალო მოზიდული სახსრები გამოითვლება ცალ-ცალკე ეროვნული და უცხოური ვალუტის მიხედვით და წარმოადგენს გაანგარიშების პერიოდში ბანკის მიერ

მოზიდული სახსრების საბალანსო ანგარიშებზე ყოველი კალენდარული დღის ბოლოს რიცხული ნაშთების საშუალო არითმეტიკულს. გაანგარიშების პერიოდებს წარმოადგენს ორ კვირიანი პერიოდები.

ბანკის ფულადი საშუალებების აუდიტის დროს აუდიტორი ამოწმებს კომერციული ბანკების საკორესპონდენტო ანგარიშებს საქართველოს ეროვნულ ბანკში.

საკორესპონდენტო ანგარიშების მდგომარეობის ანალიზი მნიშვნელოვანია იმიტომ, რომ იგი წარმოადგენს ბანკის გადახდისუნარიანობის სინთეზურ მაჩვენებელს. ამ ანგარიშის უარყოფითი ნაშთი მოწმობს იმას, რომ ბანკი ოპერაციებს ახორციელებს მის განვითარებაში საკრედიტო რესურსების ზემოთ ამ ანგარიშებზე მინიმალური ნაშთის არსებობა ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში ამცირებს ბანკის მოგებას მაღალი საჯარიმო პროცენტების არსებობის გამო, რომელსაც ამოიღებს საქართველოს ეროვნული ბანკი. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ანგარიში №1052 – „კომერციული ბანკების საკორესპონდენტო ანგარიში საქართველოს ეროვნულ ბანკში. ეროვნული ვალუტით №1062 „კომერციული ბანკების საკორესპონდენტო ანგარიში საქართველოს ეროვნულ ბანკში“. აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს, რომ ბანკი რეგულარულად ადარებს თუ არა ნაშთის სიდიდეს საქართველოს ეროვნული ბანკიდან მიღებულ ამონაწერებს. შეუდარებელი თანხები გაანალიზებულია მიღებულია თუ არა ზომები ანგარიშსწორების მოსაწესრიგებლად.

საკორესპონდენტო ანგარიშების შემოწმებასთან ერთად აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ბუღალტრული აღრიცხვის მდგომარეობის შემოწმებას. ზოგჯერ ხდება ბალანსის მუხლების ნებაყოფლობით დაჯგუფება, შეცდომების შესწორება ბუღალტრულ ჟურნალებში, სამეურნეო ორგანიზაციების მემორიალურ-ორდერებში ანგარიშების დებეტიკა და კრედიტების არასწორად მითითება. შემოწმებას ექვემდებარება სამეურნეო საწარმოების მოქმედი ანგარიშების

იურიდიული გაფორმების სისწორე და მათზე ოპერაციების დასაბუთება.

შემონმების მსვლელობაში აუდიტორის მიერ დაფიქსირდება ფულადი სახსრების შესახებ არსებული ნორმატიული დოკუმენტების მოთხოვნების დარღვევის ყველა შემთხვევა, რომელიც აისახება აუდიტორულ დასკვნაში.

15. 2. ბანკის კაპიტალის აუდიტი.

საბანკო დანესებულებებში აუდიტის დროს უნდა შემონმდეს საწესდებო კაპიტალის კანონიერება და დროულობა.

კაპიტალის ფორმირების კანონიერების შემონმების დროს მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული რომ კაპიტალი არის მისი მფლობელის მიერ ბანკში შეტანილი სახსრები. რომელიც ძირითადად სააქციო კაპიტალის, რეზერვების და გაუნაწილებელი მოგებისაგან შედგება.

სიტყვა „კაპიტალი“ მომდინარეობს ლათინურიდან და „მთავარს“ ნიშნავს.

საწესდებო აუდიტის კანონიერების აუდიტის დროს უნდა შემონმდეს კომერციული ბანკების მიერ დაცულია თუ არა საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ პერიოდულად განსაზღვრული რეზერვების, განაღდებული საწესდებო კაპიტალისა და საზედამხედველო კაპიტალის მინიმალური ოდენობა და მათი შექმნის წესი.

„საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით განსაზღვრულია, რომ ეროვნული ბანკის კაპიტალი შედგება საწესდებო კაპიტალისა და საერთო სარეზერვო ფონდებისაგან.

ეროვნული ბანკის საწესდებო კაპიტალია 15 000 000 ლარი.

ეროვნული ბანკის საწესდებო კაპიტალის გაზრდის წყაროა წმინდა მოგება.

საერთო სარეზერვო ფონდი იქმნება წლის წმინდა მოგებიდან, კანონით დადგენილი წესით მოგების განაწილებით.

2008 წლამდე ეროვნული ბანკის სათანადო დოკუმენტების მიხედვით კომერციული ბანკების მინიმალური საწესდებო კაპიტალი 12 მილიონ ლარს შეადგენდა. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს ადგილი ხომ არ აქვს კომერციული ბანკის მიერ საწესდებო კაპიტალის შევსების ფაქტს არაფულადი ფორმით. თუ ადგილი აქვს, მაშინ ასეთი ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს, რადგან ეს კანონით აკრძალულია.

საჭიროა აუდიტორმა ყურადღება გაამახვილოს კაპიტალის ისეთ სახეობებზე, როგორიცაა: საზედამხედველო კაპიტალი, სააქციო კაპიტალი, განცხადებული საწესდებო კაპიტალი, განაღდებული საწესდებო კაპიტალი.

საზედამხედველო კაპიტალი არის კაპიტალის სახეობა, რომელიც იქმნება საბანკო საქმიანობის განხორციელებისათვის და სხვა სახის რისკისაგან დასაცავად;

სააქციო კაპიტალი არის კომერციული ბანკის აქციონერთა კაპიტალი, რომელიც განისაზღვრება როგორც სხვაობა ბანკის მთლიანაქტივებსა და მთლიან ვალდებულებებს შორის;

გაცხადებული საწესდებო კაპიტალი არის საზოგადოების აქციონერთა მიერ დათქმული და წესდებით გათვალისწინებული საწესდებო კაპიტალი;

განაღდებული საწესდებო კაპიტალი არის განცხადებული საწესდებო კაპიტალის ფაქტობრივად შევსებული ნაწილი.

კაპიტალის აღნიშნული სახეობის განხილვის შემდეგ აუდიტორი ბანკის წესდებას აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის კაპიტალის განყოფილების შემდეგი კლასის ანგარიშებს: 50- განაღდებული კაპიტალი, 51- საემისიო კაპიტალი.

53 - საერთო რეზერვები;

54 - საანგარიშო წლების გაუნაწილებელი მოგება (ზარალი);

55 - საანგარიშო წლის მოგება (ზარალი);

59 – აქტივების გადაფასების რეზერვი.

აუდიტორი კაპიტალის შემონმების დროს ადგენს ჩვეულებრივი და პრივილეგიური აქციების (ანგ.5005) საბალანსო ანგარიშზე შესრულებული ოპერაციების კანონიერებაზე;

საკუთარი აქციების ბანკის მიერ ყიდვის დროს აუდიტორი ადგენს ნებადართული იყო თუ არა აღნიშნული ფაქტი შესაბამისი ნორმატიული დოკუმენტით. აგრეთვე საკუთარ აქციებთან დაკავშირებული მეორადი ოპერაციების (აქციების გამოსყიდვა და მათი შემდგომი გაყიდვა) ყველა შედეგი ასახულია თუ რა აქციების ემისიიდან დამატებული სახსრების ან გაუნაწილებელი მოგების ანგარიშით.

მას შემდეგ როდესაც აუდიტორი დარწმუნდება კაპიტალის ანგარიშებზე რიცხული თანხისა და წესდების შესაბამისობაში, იგი ამონმებს კაპიტალის შესახებ არსებულ ნორმატივების დაცვის მდგომარეობას. კერძოდ იგი ამონმებს კაპიტალის ადეკვატურობას, ვინაიდან ეს მაჩვენებელი არის ბანკის ფინანსური სიძლიერის გადახდისუნარიანობის, საიმედოობისა და მდგრადობის შეფასების ძირითადი კომპონენტი.

ადეკვატურობის შემონმების დროს ყურადღება უნდა გამახვილდეს ადეკვატურობის კოეფიციენტების ნორმატივების დაცვის საკითხზე, კერძოდ:

1) პირველადი კაპიტალის კოეფიციენტი (კკ¹) – ბანკის პირველადი კაპიტალი უნდა იყოს რისკის მიხედვით შენონილი აქტების არანაკლებ 8%; ე.ი. კკ¹=პირველადი კაპიტალი

2) საზედამხედველო კაპიტალის კოეფიციენტი (კკ²) – ბანკის საზედამხედველო კაპიტალი უნდა იყოს რისკის მიხედვით შენონილი აქტივების არანაკლებ 12%-ისა, ხოლო

$$კკ^2 = \frac{\text{საზედამხედველო კაპიტალი}}{\text{რისკისმიხედვით შენონილი აქტივები}}$$

სადაც, კკ¹ – არის პირველადი კაპიტალის კოეფიციენტი, კკ² – საზედამხედველო კაპიტალის კოეფიციენტი.

ბანკის საზედამხედველო კაპიტალი შედგება პირველადი და მეორადი კაპიტალისაგან.

და უდრის პირველადი და მეორადი კაპიტალის ფაქტობრივად გამოკლებული საზედამხედველო კაპიტალის დაქვითვა.

ბანკის პირველადი კაპიტალი არის საზედამხედველო კაპიტალის ძირითადი წყარო, ძირითადი კაპიტალი, რომელიც შედგება ძირითადი აქტივებისაგან, გაუნაწილებელი მოგებისაგან, აგრეთვე კონსოლიდირებული შვილობილი კომპანიების არასაკონტროლო პაკეტისაგან.

ბანკის მეორადი კაპიტალი არის ბანკის დამატებითი კაპიტალი, იგი მოიცავს სესხებზე დასაშვებ ზარალს, ასევე სუბორდინირებულ სავალო ინსტრუმენტებს, მათ შორის აქციებით უზრუნველყოფას.

ბანკის მეორადი კაპიტალი შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან:

- 1) მიმდინარე წლის მოგება (ზარალი);
- 2) მიზნობრივი ფონდები;
- 3) საერთო რეზერვები; არა უმეტეს საკრედიტო და საბაზრო რისკის მიხედვით შენონილი აქტივების 1,25%-ის ოდენობისა;
- 4) პრივილეგირებული აქციები გამოსყიდვის გამოკლებით, გარდა პირველად კაპიტალში ასახული არა აკუმულაციური უვადო პრივილეგირებული აქციებისა და სხვა. პირველადი კაპიტალი უნდა შეადგენდეს საზედამხედველო კაპიტალის არანაკლებ 50%-ს.

ბანკის კაპიტალის ადეკვატურობის განსაზღვრისათვის გამოიყენება რისკის მიხედვით შენონილი აქტივები, რომლებიც მოიცავს საკრედიტო და საბაზრო რისკებით შენონილ აქტივებს.

საკრედიტო რისკი არის კონტრაგენტული პარტნიორის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობით ან გაკოტრებით გამოწვეული რისკი.

საბაზრო რისკი კი არის ბაზარზე ფასების მერყეობის შედეგად აქტივების ღირებულების ცვლილებით გამოწვეული რისკი.

რისკის მიხედვით შენონილი აქტივები არის საკრედიტო რისკის მიხედვით შენონილი აქტივებისა და საბაზრო

რისკის მიხედვით შენონილი აქტივების ჯამი შემცირებული საერთო რეზერვების იმ ნაწილით, რომლებიც არ შედის მეორად კაპიტალში.

როგორც ცნობილია, ბანკის კაპიტალის მიზანია: უზრუნველყოფილი იქნეს ბანკში დეპოზიტორთა და სხვა კრედიტორთა ფულადი სახსრების შენახვის საიმედოობა, საბანკო საქმიანობის რისკებით გამონვეული შესაძლო ნეგატიური შედეგების მინიმიზაცია, რათა ბანკის ფინანსური დანაკარგების, ზარალის და გაკოტრების შედეგებით გამონვეული პროცესები არ გავრცელდეს სხვა ბანკებზე, არ მიიღოს სისტემური ხასიათი და მინიმუმამდე იქნეს დაყვანილი სისტემური კრიზისის წარმოქმნის ალბათობა.

გარდა ამისა, ბანკის კაპიტალის მიზანია: უზრუნველყოფილი იქნეს საბანკო საქმიანობის განხორციელება. გაიზარდოს საბანკო ოპერაციების გაფართოების შესაძლებლობები, როგორც მიმდინარე ეტაპზე, ისე სამომავლოდ. ამასთან, იგი უნდა იძლეოდეს მოსალოდნელი და მოულოდნელი ფინანსური დანაკარგებისა და ზარალის განეიტრალების საშუალებას.

აუდიტორი კაპიტალის შემონმების დროს თავის საქმიანობაში ითვალისწინებს კაპიტალის ზემოთდასახელებულ მიზნებს, იგი ამონმებს კაპიტალის ფორმირების კანონიერებას და სისრულეს, აგრეთვე პირველადი კაპიტალის და საზედამხედველო კაპიტალის კოეფიციენტების დადგენილი ნორმატივების დაცვას, თუ პირველადი კაპიტალის კოეფიციენტი 8% ზე და საზედამხედველო კაპიტალის კოეფიციენტი 12%-ზე ნაკლებია, აგრეთვე დაცული არ არის კაპიტალის ფორმირების სანესდებო მოთხოვნები, აუდიტორი აფიქსირებს ყველა ფაქტს აუდიტორულ დასკვნაში.

ტესტები

1) ბანკის სალაროს აუდიტის დროს ნაღდი ფულის შესაბამისობის შემონმებისას აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ

ა) სალაროს ჟურნალში აღრიცხული ნაშთი უნდა ედრებოდეს „ნალდი ფული მიმოქცევაში ეროვნული ვალუტით“ და „ნალდი ფული მიმოქცევაში უცხოური ვალუტით“ მე-100 და მე-101 ჯგუფის ანგარიშების ნაშთებს.

ბ) სალაროს ჟურნალში აღრიცხული ნაშთი უნდა ედრებოდეს კომერციული ბანკის სავალდებულო რეზერვებისათვის საქართველოს ეროვნულ ბანკში გახსნილ ანგ. №1051-ზე და ანგ. №1061-ზე რიცხულ ეროვნული და უცხოური ვალუტის ნაშთს.

გ) სალაროს ჟურნალში აღრიცხული ნაშთი უნდა ედრებოდეს ბანკის შემოსავლების აღრიცხვის ჟურნალის მონაცემებს.

2) აუდიტორული შემოწმებისათვის ბანკის საკორესპონდენტო ანგარიშზე რიცხული თანხების არსებობა ნარმოადგენს:

ა) ბანკის მომგებიანობის მაჩვენებელს,

ბ) ბანკის გადახდისუნარიანობის სინთეზურ მაჩვენებელს,

გ) ბანკის კაპიტალის შევსების მაჩვენებელს.

3) სანესდებო კაპიტალის აუდიტის დროს უნდა შემოწმდეს კომერციული ბანკის მიერ დაცულია თუ არა

ა) საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ პერიოდულად განსაზღვრული რეზერვების, განალდებული სანესდებო კაპიტალის მინიმალური ოდენობა და მათი შევსების წესი;

ბ) საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ დანესებული ადექვატურობის კოეფიციენტები;

გ) საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ დანესებული პირველადი კაპიტალის კოეფიციენტები;

4) აუდიტორმა შემონმების დროს უნდა გაითვალისწინოს, რომ კომერციული ბანკების მინიმალური სანესდებო კაპიტალის ოდენობა შეადგენს:

- ა) 15 მლნ ლარი;
- ბ) 7,5 მლნ ლარი;
- გ) 12 მლნ ლარი;

5) აუდიტორმა შემონმების დროს უნდა გაითვალისწინოს, რომ კომერციული

ბანკის საზედამხედველო კაპიტალი უდრის:

- ა) პირველადი და მეორადი კაპიტალის ჯამს გამოკლებული გაცხადებული კაპიტალი;
- ბ) პირველადი და მეორადი კაპიტალის სხვაობას დამატებული საზედამხედველო კაპიტალის დაქვითვა ;
- გ) პირველადი და მეორადი კაპიტალის ჯამს გამოკლებული საზედამხედველო კაპიტალის დაქვითვა.

6) ბანკის კაპიტალის შემონმების დროს აუდიტორი ამონმებს:

- ა) კაპიტალის ფორმირების კანონიერებას და სისრულეს, პირველადი და საზედამხედველო კაპიტალის კოეფიციენტების დადგენილი ნორმატივების დაცვას;
- ბ) გაცხადებული კაპიტალის ოდენობას;
- გ) განალღებული სანესდებო კაპიტალის ოდენობას.

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1. რა ოპერაციებს მოიცავს ბანკის სალაროს აუდიტორული შემონმება?

2. რის მიხედვით განისაზღვრება საქართველოს ეროვნულ ბანკში კომერციული ბანკების სავალდებულო რეზერვების მოცულობა?

3. ბანკის მოზიდული სახსრები განსაზღვის მიზნით რომელ ანგარიშებზე რიცხული თანხები შეიტანება?

4. რა არის ბანკის კაპიტალი და რა საკითხებზე ამახვილებს ყურადღებას აუდიტორი მისი შემონმების დროს?

5. რას უდრის პირველადი კაპიტალის კოეფისიენტი? საზედამხედველო კაპიტალის კოეფისიენტი?

6. რას მოიცავს რისკის მიხედვით შენონილი აქტივები?

7. ჩამოაყალიბეთ ბანკის კაპიტალის აუდიტორული შემონმების მიზანი და მნიშვნელობა.

8. ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.

9. თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი.

თემა № 16 ბანკის საკრედიტო და საანგარიშსწორებო ოპერაციების, კონსოლიდირებული ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების უდიტი

- 16.1. საკრედიტო და საანგარიშსწორებო ოპერაციების აუდიტი
- 16.2. ბანკის კონსოლიდირებული ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების აუდიტი

16.1. საკრედიტო და საანგარიშსწორებო ოპერაციების აუდიტი

საკრედიტო ოპერაციების აუდიტის დროს საჭიროა მხედველობაში მიღებული იქნეს, რომ კრედიტი არის დაბრუნებადობის, ფასიანობის, უზრუნველყოფადობის და ვადიანობის საწყისებზე ფულადი სახსრების გაცემასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ვალდებულება.

კრედიტი-(სესხი) ბანკის მიერ მსესხებელს მიეცემა ხელშეკრულების საფუძველზე საკუთრებაში (სათანადო უზრუნველყოფით, ან მის გარეშე), რომელზედაც მსესხებელი კისრულობს ვალდებულებას დააბრუნოს ეს ქონება, ხელშეკრულებით განსაზღვრული პირობებით.

ბანკის საქმიანობის უდიდეს ნაწილს შეადგენს პროცენტებიანი და უპროცენტო დეპოზიტების და სხვა დაბრუნებადი გადახდის საშუალებების მოზიდვა, სესხების გაცემა სამომხმარებლო, საიპოთეკო არაუზრუნველყოფილი და სხვა კრედიტის ჩათვლით, ფაქტორინგული ოპერაციები რეგრესის უფლებით და ამ უფლების გარეშე, კომერციულ გარიგებათა დაფინანსება, გარანტიების, აკრედიტივებისა და აქცეპტების გამოცემა ფორფეტივების ჩათვლით, ნალდი და უნალდო ანგარიშსწორების ოპერაციები და სხვ.

აღნიშნული საქმიანობის განხორციელებისთვის საჭიროა ბანკს ჰქონდეს სათანადო საკრედიტო რესურსები, რომელიც უზრუნველყოფილი იქნება ფულადი საშუალებებით.

ბანკის აუდიტის პროცესში საკრედიტო რესურსების გამოყენების შემონგების დროს ყურადღება უნდა მიექცეს ბანკის კაპიტალის მდგომარეობას, ბალანსის ლიკვიდურობას, სავალდებულო რეზერვების დაცვას, ასევე უნდა გაანალიზდეს დადებული საკრედიტო ხელშეკრულებები მასში იმ ღონისძიებების ასახვის თვალსაზრისით, რომლებიც უზრუნველყოფს საშუალებების დროულ და სრულად დაბრუნებას სესხის დაფარვისათვის.

ასეთი შეიძლება იყოს სხვადასხვა სახის გირაო, გარანტიები და სხვა ვალდებულებები, რომლებიც ამცირებს საკრედიტო რისკს. ამასთან უნდა შეფასდეს კრედიტის საპროცენტო განაკვეთის სიდიდე, მისი გაცემის ტექნიკა და ფორმები.

აუდიტორებმა უნდა შეამოწმონ ბანკის მიერ ეკონომიკური ზღვრული ნორმატივების დაცვის მდგომარეობა, რომლის დაცვაზეც დამოკიდებულია საკრედიტო და საანგარიშსწორებო ოპერაციების წარმოება.

ნორმატივები, რომლებიც უზრუნველყოფენ საბანკო სისტემის სტაბილურ ფუნქციონირებას, დაწესებულია ფინანსური ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ.

აღნიშნული ნორმატივებიდან, პირველადი კაპიტალის კოეფიციენტის (კკ¹) და საზედამხედველო კაპიტალის კოეფიციენტის (კკ²) ნორმატივები განხილული იყო წინა საკითხში.

განვიხილოთ დანარჩენი ნორმატივები:

ერთი ინსაიდერის კოეფიციენტი (სკ¹) – ბანკის მიერ ერთი ინსაიდერისათვის გაცემული სესხებისა და სხვა ვალდებულებების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის 5%.

„ინსაიდერი“ არის ბანკის მაკონტროლებელი პირი, ადმინისტრატორი, მონათესავე სანარმო ან და მათთან დაკავშირებული პირი;

ყველა ინსაიდერის კოეფიციენტი (სკ²) – ბანკის მიერ ყველა ინსაიდერისათვის გაცემული სესხებისა და სხვა ვალდებულებების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის 5 პროცენტს;

ერთი აუტსაიდერის კოეფიციენტი (სკ³) – ბანკის მიერ ერთი პირისათვის გაცემული სესხებისა და სხვა ვალდებულებების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის 15 პროცენტს; “აუტსაიდერი” არის არაინსაიდერი ფიზიკური და ან იურიდიული პირი.

ურთიერთდაკავშირებულ მსესხებელთა კოეფიციენტი (სკ⁴) – ბანკის მიერ ურთიერთდაკავშირებულ მსესხებელთა ჯგუფისათვის გაცემული სესხებისა და სხვა ვალდებულებების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის 25 %-ს.

მსხვილი სესხების კოეფიციენტი (სკ⁵) – ბანკის მიერ გაცემული ყველა მსხვილი სესხისა და სხვა ვალდებულებების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის ორმაგ ოდენობას.

საბლანკო სესხების კოეფიციენტი (სკ⁶) – ბანკის მიერ გაცემული ყველა მსხვილი სესხისა და სხვა ვალდებულებების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის ორმაგ ოდენობას.

საშუალო ლიკვიდურობის კოეფიციენტი (ლკ) – საანგარიშგებო თვის საშუალო ლიკვიდური აქტივები უნდა იყოს საანგარიშგებო თვის საშუალო ვალდებულებების არანაკლებ 20 %-ისა;

როგორც ცნობილია, “ლიკვიდური აქტივები” არის ფულადი სახსრები და ისეთი აქტივები, რომლებსაც აქვთ ფულად სახსრებად მყისიერად (სწრაფად) გარდაქმნის შესაძლებლობა. აუდიტორი ლიკვიდური აქტივების გაანგარიშებაში ამონმებს №№ 1003, 1004, 1005, 1006, 1013, 1014, 1015,

1016, 1018, 1051, 1052, 1061, 1062, 1401-1407, 1411-1416, 1502, 1512, 1702, 1703-1712, 1713, 1722, 1723, 1732, 1733 საბალანსო ანგარიშებზე რიცხულ თანხებს. შემონმების დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ლიკვიდური აქტივების შემადგენლობაში არ ჩაითვლება №1411-1416 და №1512 საბალანსო ანგარიშებზე რიცხული "ეგთო-ს"¹⁸ არანევრი ქვეყნების მთავრობებისა და ან ცენტრალური ბანკების მიერ გამოშვებული სავალო ფასიანი ქაღალდები, ყადაღადადებულ საკორესპოდენტო ანგარიშებზე რიცხული თანხები, ნეგატიურად კლასიფიცირებული ბანკთაშორისი დეპოზიტები, საქართველოს ეროვნულ ბანკში განთავსებული მინიმალური რეზერვების თანხა ან მისი ნაწილი, რომლის უზრუნველყოფითაც კომერციულ ბანკს აღებული აქვს კრედიტი;

ნილობრივი ინვესტიციების კოეფიციენტი (იკ¹) – იურიდიულ პირთა კაპიტალში ბანკის ინვესტიციების საერთო თანხა არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის სააქციო კაპიტალის 50 %-ს;

ქონებრივი ინვესტიციების კოეფიციენტი (იკ²) – ბანკის ძირითადი საშუალებების ნარჩენი ღირებულება იურიდიულ პირთა კაპიტალში ბანკის ინვესტიციების საერთო თანხასთან ერთად არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის სააქციო კაპიტალის 70%-ს.

საბალანსო ანგარიშების საერთო ღია სავალუტო პოზიცია (პლ¹) – ბანკის საბალანსო ანგარიშების საერთო ღია სავალუტო პოზიცია¹⁸¹ არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის 20%-ს;

კრებსითი საერთო ღია სავალუტო პოზიციის ლიმიტი (პლ¹⁹) – ბანკის კრებსითი საერთო ღია სავალუტო პოზი-

¹⁸ სავალუტო პოზიცია – უცხოური ვალუტით ფორმირებული ბანკის აქტივებსა და ვალდებულებებს შორის სხვაობა.

¹⁹ "ეგთო" – ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ორგანიზაცია, რომელშიც გაერთიანებულია მსოფლიოს განვითარებული 21 ქვეყანა.

ცია არ უნდა აღემატებოდეს ბანკის საზედამხედველო კაპიტალის 20 %-ს. აუდიტორი გულმოდგინედ ამოწმებს კომერციული ბანკების ვალდებულებებს ზემოაღნიშნული დადგენილი ეკონომიკური ნორმატივების და ლიმიტების დაცვის შესახებ. აუდიტორი ყურადღებით ამოწმებს კომერციულმა ბანკებმა ხომ არ დაუშვეს თავიანთი კაპიტალის და რეზერვების შემცირება აქციების უკუგამოსყიდვის ან სარეზერვო

აქტივების განთავსების გზით ფინანსური ზედამხედველობის სააგენტოს წინასწარი წერილობითი თანხმობის გარეშე, აგრეთვე ბანკების მიერ ხომ არ არის დაშვებული ინსაიდერთა სასარგებლოდ კრედიტებისა და ვალდებულებების გაცემა და საბანკო მომსახურების განევა აუტსაიდერებთან შედარებით უფრო ხელსაყრელი და შეღავათიანი პირობებით.

კომერციული ბანკების კლიენტებისათვის გაცემული სესხის კანონიერების შემოწმებასთან ერთად, აუდიტორები ამოწმებენ ლიკვიდურობაში ფინანსური სიძნელეების მქონე კომერციული ბანკების მიერ ეროვნული ბანკიდან და სხვა ბანკებიდან აღებული სესხების კანონიერებას. ამ შემთხვევაში აუდიტორები ამოწმებენ:

კომერციულ ბანკებს აქვთ თუ არა საფუძვლიანი დასაბუთება სესხის აღების შესახებ კერძოდ.

– დაცულია თუ არა საქართველოს ეროვნული ბანკის საბჭოს მიერ დადგენილი სესხის გაცემის პირობები;

– მონმდება სესხის გაცემის შესახებ გადანყვეტილების მიღების საფუძველი, კერძოდ, საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს საბჭოს მიმართვა სესხის გაცემის მიზანშეწონილობის დასაბუთებით და ინფორმაცია კომერციული ბანკის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ;

– სესხების უზრუნველყოფაში აღებული აქტივები შეფასებული აქვს თუ არა დამოუკიდებელ აუდიტორულ ფირმას და ეს აქტივები აღემატება თუ არა გასაცემი სესხის ოდენობას სულ ცოტა 20 %-ით;

– სესხის გამოყენების მიზნობრიობა და სხვ.

საანგარიშსწორებო ურთიერთობების აუდიტი საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს ანგარიშსწორების დაჩქარების გზები. კერძოდ, გადასახადების კალენდარული თანმიმდევრობის შეცვლა საწარმოსთან შეთანხმებით, ბანკის პასუხისმგებლობის მოხსნა გადასახადების დაგვიანებისათვის ჯარიმების დარიცხვასა და გადახდევინებაზე საგადასახადო მოთხოვნებით ანგარიშსწორების შეზღუდვა.

16.2. ბანკის კონსოლიდირებული ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების აუდიტი.

ბანკის კონსოლიდირებული (ნაერთი) ბალანსი და მოგება – ზარალის ანგარიშგება წარმოადგენს სათაო ბანკის, ფილიალების კვანძგარეთა საოპერაციო სალაროების და ბანკის სხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფების ნაერთ ანგარიშებს. აუდიტორები ამოწმებენ კონსოლიდირებულ ანგარიშგებას და გამოთქვამენ მოსაზრებას მათ შესახებ.

აუდიტორები შემოწმებენ წარმართავენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. როგორც ცნობილია, სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმდაგვარ დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ აუდიტორმა მოიპოვოს უტყუარი რწმუნება იმისა, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულობების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის დადგენას.

როგორც ცნობილია, კომერციული ბანკის ბალანსს ყოველდღიურად ადგენენ და იგი ასახავს ბანკის მოზიდული და საკუთარი სახსრების მდგომარეობას. აგრეთვე საკრედიტო და სხვა ოპერაციებში მათ განთავსებას.

აუდიტორები ბალანსის მონაცემების მიხედვით ამონებენ:

- ფულადი რესურსების ფორმირებასა და განთავსებას;
- საკრედიტო, საანგარიშსწორებო, საკასო და სხვა საბანკო ოპერაციების მდგომარეობას;
- ბუღალტრულ აღრიცხვაში ოპერაციების ასახვის სისწორეს;

ამგვარად, ბალანსი ბანკების ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი დოკუმენტია, რომელიც ანალიტიკური აღრიცხვის ყველა პირადი ანგარიშის ნაშთების ჯამს ასახავს მათი ნორმების ზრდის წესით

ბანკის ბალანსის მონაცემების აუდიტორული ანალიზი გვაძლევს გარკვეულ პერიოდში ბანკის საქმიანობის კომპლექსურ დახასიათებას: მისი ანალიზი საშუალებას გვაძლევს განვსაზღვროთ საკუთარი სახსრების ოდენობა, რესურსების წყაროების სტრუქტურაში ცვლილებები, აქტივების შემადგენლობა, დინამიკა და ა.შ.

ბანკის ბალანსი აგებულია უნიფიცირებული სქემით, ბანკებში ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად, რომელშიც ანგარიშები დაჯგუფებულია შემდეგი შინაარსის მიხედვით:

აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები.

პრაქტიკაში, როგორც წესი, ოპერატიულ, ყოველთვიურ, კვარტალურ, წლიურ ბალანსებს მეორე რიგის საბალანსო ანგარიშების მიხედვით ადგენენ. ბანკის წლიური ბალანსი საბოლოო (დასკვნითი) ბრუნვების გათვალისწინებით დგება. ესაა ახალ წელში მოხდენილი ოპერაციები, რომლებიც აღრიცხვას ექვემდებარება, როგორც გასული წლის ბრუნვები და ეჩვენება გასული წლის ბალანსის მონაცემებში.

ვინაიდან მოგება ბანკის მუშაობის შედეგიანობის მთავარი მაჩვენებელი და ეფექტურობის მახასიათებელია, ამი-

ტომ მოგება-ზარალის ანგარიშგების შემონმებას აუდიტორები განსაკუთრებულ მნიშვნელობას ანიჭებენ.

მოგება-ზარალის ანგარიშის მონაცემებში ცალკე გამოყოფილია **საპროცენტო შემოსავლები და საპროცენტო ხარჯები**, მათ შორის სხვაობა წარმოადგენს წმინდა საპროცენტო შემოსავალს. მოგების განსაზღვრისათვის მას აკლდება რეზერვში მიმართული თანხა, რაც იქმნება დამტკიცებული ნორმატივების შესაბამისად, რეზერვები იქმნება საპროცენტო შემოსავლების მომტან აქტივებზე შესაძლო გაუფასურებისა და დანაკარგების დაფარვისათვის.

მოგება-ზარალის უწყისში (ანგარიშში) ცალკე გაანგარიშებულია წმინდა არასაპროცენტო შემოსავლები. მასში შედის:

წმინდა მოგება გასაყიდად განკუთვნილი ფასიანი ქაღალდების ოპერაციებიდან, წმინდა მოგება (ზარალი) უცხოური ვალუტის ოპერაციებიდან, საკომისიო შემოსავლები, საკომისიო ხარჯების გამოკლებით, დივიდენდებიდან მიღებული შემოსავლები და სხვა შემოსავლები.

წმინდა საპროცენტო შემოსავლებისა და წმინდა არასაპროცენტო შემოსავლის ჯამია **საოპერაციო შემოსავლები**, რაც მცირდება საოპერაციო ხარჯით, მიღებული თანხა შეადგენს **საოპერაციო მოგებას**.

მოგება-ზარალის ანგარიშის მიხედვით საოპერაციო მოგებას აკლდება გარე-საბალანსო და სხვა ოპერაციებზე შესაძლო გაუფასურების დანაკარგებზე, რეზერვების ფორმირებაზე მიმართული თანხები, მიღებული შედეგი არის **დასაბეგრი მოგება**, საიდანაც გამოიანგარიშება მოგების გადასახადი. დასაბეგრი მოგების თანხიდან მოგების გადასახადის გამოკლებით მიიღება **წმინდა მოგება**.

წმინდა მოგების გამოთვლის ზემოთ დასახელებული წესით და თანმიმდევრობით აუდიტორი ამოწმებს საპროცენტო და არასაპროცენტო შემოსავლების და ხარჯების, რეზერვების შექმნის, მოგების გადასახადის გამოანგარიშების სისწორეს და კანონიერებას, კერძოდ: დაადგენს შემო-

სავლების და ხარჯების ბუღალტრულ ანგარიშებში ასახვის სისწორეს და რეალობას, რეზერვებში მიმართული თანხების განსაზღვრის შესაბამისობას არსებულ ნორმატივებთან, აგრეთვე მოგების გადასახადის გაანგარიშების სისწორეს ამონშებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებისა და წესების დაცვით.

ყველა ზემოთ დასახელებული ოპერაციის შესრულების შემონშების საფუძვლად აუდიტორი ხელმძღვანელობს ანგარიში №5501 - „საანგარიშგებო წლის მოგება (ზარალი)“ სადებეტო და საკრედიტო ბრუნვებისა და ნაშთების მონაცემებით. კერძოდ, აუდიტორი უდარებს ანგარიშის - „საანგარიშგებო წლის მოგება (ზარალი) - (5501), კრედიტში ნაჩვენებ თანხებს შემოსავლების ანგარიშების (60-76 კლასის ანგარიშები) საკრედიტო ნაშთებს, ხოლო ანგ. 5501-ის დებეტის თანხებს უდარებს ხარჯების ანგარიშების (80-96 კლასის ანგარიშები). სადებეტო ნაშთებს.

აუდიტორი ამონშებს ბანკის ფილიალებში 60-76 და 80-96 კლასების საბალანსო ანგარიშები გადახურულია თუ არა ადგილზე №5501 ანგარიშის მეშვეობით და 5501 ანგარიშის ნაშთი (მოგება ან ზარალი) გადარიცხულია თუ არა სათაო ბანკში სატრანზიტო №5501 ანგარიშზე №2831, 4831 ანგარიშის კორესპონდენციით. ფილიალების წლიურ ბალანსში №2831, 4831 ანგარიშზე დაფიქსირებული ნაშთების დახურვა მოხდენილია თუ არა მომდევნო წლის დასაწყისში.

აუდიტორი მოგების შემონშებას ახდენს მას შემდეგ, როდესაც დარწმუნდება შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშების სისწორესა და სიზუსტეში. აგრეთვე შემოსავლების და ხარჯების ანგარიშების გამოყენების რეალობაში.

აუდიტორული შემონშების მსვლელობისას, აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) ახორციელებს სხვადასხვა პროცედურას, რომელიც ფორმდება სხვადასხვა დოკუმენტებით, რაც მთლიანობაში წარმოადგენს აუდიტორის მიერ შედგენილი ინფორმაციის მატარებელი დოკუმენტაციათა ერთობლიობას და მოიცავს მონაცემებს, რომელიც აუცილებელია

აუდიტორის საიმედო ანგარიშგებისა და დასკვნის მოსამზადებლად, ასევე აუდიტის ხარისხობრივ მიმდინარე და შემდგომი კონტროლის შესაძლებლობის მიზნით. ამ დოკუმენტაციის ფორმა, შინაარსი და შენახვის წესი უნდა შეესაბამებოდეს სტანდარტების მოთხოვნებს.

აუდიტორულ დასკვნაში გადმოცემული უნდა იქნას არსებითი ვითარება, რაც დადგინდა აუდიტის ჩატარების დროს. არსებობის დონის განსაზღვრისათვის აუდიტის მომზადებისა და ჩატარების პერიოდში აუდიტი (აუდიტორული ფირმა) უნდა ეყრდნობოდეს შიდა ფირმულ სტანდარტებს, თუ საბანკო საქმიანობის აუდიტის მარეგულირებელი საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტებით არაა დადგენილი უფრო მკაცრი მოთხოვნები. ანგარიშგების არსებითი დარღვევის ქვეშ იგულისხმება შეცდომები ბუღალტრულ აღრიცხვაში, რამაც განაპირობა უზუსტობები და დამახინჯებები. საკრედიტო ორგანიზაციის ფინანსურ შედეგებში, ეკონომიურ ნორმატივებში, რის შედეგადაც ასეთი ანგარიშგებით შეიძლება გაკეთდეს მკაცრი დასკვნა ან მიღებულ იქნას მკაცრი გადაწყვეტილება.

ფილიალების მქონე კომერციული ბანკის აუდიტორული შემოწმების დროს შემოწმებას ექვემდებარებათა ფილიალები, რომელთა ბალანსის ვალუტა შეადგენს თვითონ სათაო ბანკის ბალანსის ვალუტის არანაკლებ 5%-ს. ამასთანავე, უნდა შესრულდეს იმ ფილიალთა მოთხოვნები აუდიტორულ შემოწმებაზე, რომელთა ბალანსის ვალუტა შეადგენს ბანკის ბალანსის ვალუტის 60%-ს.

ბანკის აუდიტის დასრულების შემდეგ ჩვეულებრივ დგება დასკვნა დადგენილი ფორმის შესაბამისად.

ქვემოთ მოცემული გვაქვს აუდიტორული დასკვნის, საბალანსო უწყისის და მოგება-ზარალის უწყისის ნიმუში:

ტესტები

1) საკრედიტო ოპერაციების აუდიტორული შემოწმების დროს აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს, რომ

ა) კრედიტი არის დაბრუნებადობის, ფასიანობის, უზრუნველყოფადობის და ვადიანობის სანყისებზე ფულადი სახსრების გაცემასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ვალდებულება;

ბ) კრედიტი არის დაბრუნებადობის, ფასიანობის, პროცენტთანობის და ვადიანობის სანყისებზე ფულადი სახსრების გაცემასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ვალდებულება;

გ) კრედიტი არის თავისდროული დაბრუნებადობის, ფასიანობის, უზრუნველყოფადობის და პროცენტულობის სანყისებზე ფულადი სახსრების გაცემასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ვალდებულება;

2) ნორმატივები, რომლებიც უზრუნველყოფენ საბანკო სისტემის სტაბილურ ფუნქციონირებას დაწესებულია

ა) საქართველოს პარლამენტის მიერ;

ბ) საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ;

გ) საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს მიერ;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

3) აუდიტორები ამოწმებენ ბანკის კონსოლიდირებულ ანგარიშგებას და გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით

ა) გამოთქვავენ მოსაზრებას ამ ანგარიშგების შესახებ;

ბ) დამნაშავე პირების მიმართ ატარებენ ადმინისტრაციულ ზომებს;

გ) ადგენენ სწორ ანგარიშებს.

4) ბანკის ბალანსის მონაცემების აუდიტორული ანალიზი გარკვეულ პერიოდში გვაძლევს

ა) ბანკის საქმიანობის კომპლექსურ დახასიათებას;

ბ) ბანკის შემოსავლებისა და გაცემული კრედიტების კომპლექსურ დახასიათებას;

გ) ბანკის მოგებისა და ზარალის კომპლექსურ დახასიათებას

5) ბანკების ბალანსის მუხლები აგებულია ანგარიშთა გეგმის შესაბამისად, რომელშიც ანგარიშები დაჯგუფებულია

ა) აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, შემოსავლები, ხარჯები

ბ) აქტივები, ვალდებულებები, კაპიტალი, მოგება, ზარალი

გ) აქტივები, პასივები, გაცემული კრედიტები და პროცენტები.

6) აუდიტორი ბანკის მოგების სისწორის შემოწმებას ახდენს მას შემდეგ, როცა

ა) დარწმუნდება შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშების სისწორესა და სიზუსტეში;

ბ) დარწმუნდება ბალანსის სისწორესა და სიზუსტეში;

გ) დარწმუნდება გაცემული კრედიტის პროცენტების ანგარიშების სისწორესა და სიზუსტეში.

7) ბანკის შემოწმების აუდიტორულ დასკვნაში გადმოცემული უნდა იქნეს

ა) ნაკლოვანებების გამომწვევი გარემოებები და დამნაშავე პირები;

ბ) ყველა ნაკლოვანება, რაც დადგინდა აუდიტის ჩატარების დროს;

გ) არსებითი ვითარება, რაც დადგინდა აუდიტის ჩატარების დროს;

საკონტროლო კითხვები და დავალებები

1) რა არის კრედიტი?

2) რა შეადგენს ბანკის საქმიანობის უდიდეს ნაწილს რომელსაც აუდიტორებმა შემონმების დროს უნდა მიაქციონ ყურადღება?

3) კომერციული ბანკების მიერ ეროვნული ბანკიდან და სხვა ბანკებიდან მიღებული სესხების კანონიერების შემონმების დროს აუდიტორები რა საკითხებზე ამახვილებენ ყურადღებას?

4) საანგარიშსწორებო ოპერაციების შემონმების დროს აუდიტორები რა საკითხებზე ამახვილებენ ყურადღებას?

5) რა არის ბანკის კონსოლიდირებული ბალანსი და მოგება-ზარალის ანგარიშგება?

6) ბანკის ბალანსის მონაცემების მიხედვით აუდიტორები რა საკითხებს ამოწმებენ?

7) დაახასიათეთ ბანკის მოგება-ზარალის ანგარიშის მუხლები, რომლის მიხედვითაც აუდიტორები ახდენენ მის შემონმებას.

8) ამონერეთ თქვენთვის უცნობი ტერმინები და ცალკე რვეულში გააკეთეთ განმარტებითი ლექსიკონი.

9) თემიდან გააკეთეთ ყველა შესაძლო ტესტი მსგავსად მოცემული ტესტებისა.

დამოუკიდებელ აუდიტორთა დასკვნა

კომერციული ბანკის (ბანკის დასახელება) კონსოლიდირებული ბალანსის შესახებ 2010 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით.

10 მარტი 2009 წელი.

ჩვენ ჩავატარეთ კომერციული ბანკის (ბანკის დასახელება) თანდართული კონსოლიდირებული ბალანსის აუდიტი 2009 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული კონსოლიდირებული მოგებისა და ზარალის, ფულადი სახსრების მოძრაობისა და კაპიტალში ცვლილებების ანგარიშგების აუდიტი, იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის. აღნიშნულ კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია ბანკის ხელმძღვანელობა. ჩვენი მოვალეობაა ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტს წარმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმდაგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მოვიპოვოთ უტყუარაი რწმუნება იმისა, რომ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა – განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასება მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი იძლევა დასაბუთებულ საფუძველს ჩვენი მოსაზრებისათვის.

ჩვენი აზრით, თანდართული კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით უტყუარად და სამართლიანად ასახავს ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 2008 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით. მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორული ფირმა
(ფირმის დასახელება და ხელმოწერა)
საბალანსო უწყისი და მოგება-ზარალის ანგარიში
აუდიტორული დასკვნის განუყოფელი ნაწილია.

საბალანსო უწყისი

აქტივები (ათას ლარებში)	2008 წ	2009 წ
ფული და ფულადი სახსრები საქართველოს ეროვნულ ბანკში	19.289	21.819
გასაყიდად განკუთვნილი ფასიანი ქაღალდები	-	23.270
სესხები და ავანსები გაცემული ბანკებზე, შესაძლო გაუფასურების დანაკარგების რეზერვების გამოკლებით	43.947	25.570
სესხები გაცემული კლიენტებზე, შესაძლო გაუფასურების დანაკარგების რეზერვების გამოკლებით	162.575	115.900
ინვესტიციები	92	92
გუდვილი, გაუფასურების დანაკარგების გამოკლებით	10.873	11.615
ძირითადი საშუალებები და არამატერიალური აქტივები დაგროვილი ცვეთის გამოკლებით	6.410	5.229
სხვა აქტივები, შესაძლო გაუფასურების დანაკარგების რეზერვების გამოკლებით	1.746	2.178
სულ აქტივები	244.932	205.673
ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი:		

ვალდებულებები		
ბანკებიდან მიღებული სესხები და ავანსები	510	483
კლიენტთა ანგარიშები	73.711	65.661
რეზერვები	311	205
საგადასახადო ვალდებულებები	156	166
სხვა ვალდებულებები	1.040	502
	75.728	79.670
სუბორდინირებული ვალი	90.538	79.670
სულ ვალდებულებები	166.266	146,687
საკუთარი კაპიტალი		
საწესდებო კაპიტალი	54.716	42.088
გაუნაწილებელი მოგება	23.112	16,144
დამფუძნებელი კომპანიის აქციონერებზე გაუნაწილებელი კაპიტალი	77.828	58.232
უმცირესობის წილი	838	754
სულ საკუთარი კაპიტალი	78.666	58986
სულ ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი	244.932	205.673

მოგება-ზარალის ანგარიში

(ათას ლარებში)

	2007 წ	2008 წ
საპროცენტო შემოსავლები	18.126	8.168
საპროცენტო ხარჯები	(2.833)	(2.464)
წმინდა საპროცენტო შემოსავალი.საპროცენტო სარგებლის მომტან აქტივებზე შესაძლო გაუფასურების დანაკარგების რეზერვის ფორმირებამდე	15.293	5.704
შესაძლო გაუფასურების დანაკარგების რეზერვის ფორმირება საპროცენტო სარგებლის მომტან აქტივებზე	(5.988)	(2.301)
წმინდა საპროცენტო შემოსავალი	9.305	3.403
წმინდა მოგება გასაყიდად განკუთვნილი ფასიანი ქაღალდების ოპერაციებიდან	2.865	2.935
წმინდა მოგება/(ზარალი) უცხოური ვალუტის ოპერაციებიდან	1.308	1,484

საკომისიო შემოსავლები	4.936	3,844
საკომისიო ხარჯები	(1.355)	(1.338)
წმინდა მოგება საინვესტიციო ფასიანი ქაღალდების ოპერაციებიდან	-	442
დივიდენდებიდან მიღებული შემოსავალი	442	-
სხვა შემოსავლები	887	962
წმინდა არასაოპერაციო შემოსავალი	9.063	5.361
საოპერაციო შემოსავლები	18.368	8.764
საოპერაციო ხარჯები	(8.483)	(7,048)
საოპერაციო მოგება	9.885	1.716
შესაძლო გაუფასურების დანაკარგების რეზერვის ფორმირება გარესაბალანსო და სხვა ოპერაციებზე	(244)	98
მოგება მოგების გადასახადის გადახდამდე	9.641	1.814
მოგების გადასახადი	(2.589)	(1.353)
წმინდა მოგება	7.052	461
განაწილება:		
ჯგუფის აქციონერები	6.968	555
უმცირესობის წილი	84	(94)

7.052 461

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს ეროვნული ბანკს შესახებ, საქართველოს ორგანული კანონი, თბილისი 1995 წლის 23 ივნისი №764 – I-ს;
2. საქართველოს კანონი კომერციული ბანკების საქმიანობის შესახებ, თბილისი, 1996 წლის 23 თებერვლის №121 – II-ს;
3. კომერციული ბანკის კაპიტალის ადეკვატურობის მოთხოვნების შესახებ, საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს უფროსის ბრძანება №9, 2008 წლის 30 სექტემბერი.
4. საქართველოს საბანკო დაწესებულებებისათვის ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმა და მისი გამოყენების ინსტრუქცია, საქართველოს ეროვნული ბანკი, თბილისი 2000წ.
5. ლ. ჩიბურდანიძე – საბანკო აუდიტის ორგანიზაცია და ტექნოლოგია, თბილისი 2005წ.
6. პრაქტიკული აუდიტი (მეთოდური სახელმძღვანელო) საქართველოს რესპუბლიკის ეკონომიკის სამინისტრო, ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების სამეცნიერო კვლევითი ინსტიტუტი, თბილისი 1995 წ.
7. საქართველოს კანონი „ აუდიტორიული საქმიანობის შესახებ“, თბილისი, 1995 წელი;
8. ნოდარ ქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, თბილისი, 2005 წ.
9. რობერტ მონტგომერი, მონტგომერი აუდიტი. თბილისი. 1998 წ.
10. ალან მილიჩემპი – აუდიტი, თბილისი, 2002წ.
11. გიორგი სახოკია, ილია ზაქარიაძე, ვახტანგ მუჯირიშვილი – ფინანსური კონტროლის საფუძვლები, მეთოდური სახელმძღვანელო, თბილისი, 2006 წ.
12. თინა გელაშვილი, ცისკარა ზარანდია, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, თბილისი, 2007 წ.

13. ა. სილაგაძე, ეკონომიკის განმარტებითი ლექსიკონი, თბილისი 2004.
14. ბულალტრული აღრიცხვის განმარტებითი ლექსიკონი, ავთანდილ სილაგაძის რედაქციით, საგამომცემლო ფირმა „სიახლე“, თბ., 2005 წ.
15. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საბჭოს დებულება. დამტკიცებული საქართველოს პარლამენტის 1995 წლის 30 ივნისის № 778 II-ს დადგენილებით.
16. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი – საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება 5. – თბ., 3.09.99.
17. „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ (ასს) 1-ლი და მე-2 ნიგნი. თბ., 1999 წ.
18. რ. ასათიანი. ეკონომიკის, გვ. 130, თბილისი, 1996წ.
19. „აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები“ (ასს) №530 „აუდიტორული შერჩევა და შერჩევითი ტესტირების პროცედურები“.
20. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები № 600, № 610, № 620.
21. საწარმოს ბალანსის ტიპური ფორმა;
22. ე. ცირამუა აუდიტი (თეორია, ტექნოლოგია, მეთოდოლოგია) თბილისი, 2006 წ.
23. ე. ცირამუა, ი. ლიტვინოვი - აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაცია და მეთოდოლოგია;
24. ბულალტრული აღრიცხვა საერთაშორისო სტანდარტებით – საქართველოს პროფესიონალ ბულალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის საკონსულტაციო მითითებები. თბილისი 1999 წ:
25. ასს №220 „აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლი“ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, თბილისი 1999 წ. ტომი I
26. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოსთან არსებული აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვის და აუდიტის ხარისხის შემმონმებელი კომისიის დებულება. – საქ. პარლამენტთან

ტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კო-
ლეგიის დადგენილება №5 თბილისი, 03.09. 1999წ.

27. კომერციული ბანკების საქმიანობის ზედამხედველობისა და რეგულირების წესის დამტკიცების შესახებ, საქართველოს საფინანსო ზედამხედველობის სააგენტოს უფროსის ბრძანება №8, 2008 წლის 26 სექტემბერი;
28. კომერციული ბანკების მიერ მინიმალური სარეზერვო მოთხოვნების გაანგარიშებისა და დაცვის წესი. საქართველოს ეროვნული ბანკის პრეზიდენტის ბრძანება №138, 2008 წლის 2 ივნისი. თბილისი.

**ასს-ს მხარე რეკომენდებული გარიგების
წარიღების, აუდიტორული დასკვნების, მასში
შესატანი აზრებისა და მნიშვნელოვან
გარემოებათა ამსახველი აზრების
სტანდარტული ნიმუშები:**

**1.1 საქმიანობის დანყების – სანყისი ნაშთების აუდიტის
ჩატარებისას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული
მტკიცებულებების მიუღებლობის გამო პირობითი
დასკვნის შედგენის**

ნიმუში²⁰

„ჩვენ ვერ დავაკვირდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის მიმდინარეობას, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან ეს მოხდა აუდიტორებად ჩვენს დანიშვნამდე. ვერ დავრწმუნდით აღნიშნული თარიღისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისათვის.

ჩვენი აზრით, გარდა მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებული კორექტირებისა, თუ ასეთს ადგილი ექნებოდა, რომ დავკვირვებოდით არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციას და დავრწმუნებულიყავით მათი სანყისი ნაშთების სისწორეში, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი 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“

²⁰ ა ს ს №510 „საქმიანობის დანყება – სანყისი ნაშთები“

2.1 საქმიანობის დაწყების – სანყისი ნაშთების აუდიტის ჩატარებისას ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებიდან გამომდინარე პირობითი დასკვნის ან დასკვნაზე უარის გაცემაზე შედეგის ნიმუში²¹

„ჩვენ ვერ დავაკვირდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის მიმდინარეობას, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან ეს მოხდა აუდიტორებად ჩვენს დანიშვნამდე. ვერ დავრწმუნდით აღნიშნული თარიღისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებისათვის.

ჩვენი აზრით, გარდა მოცემულ საკითხებთან დაკავშირებული კორექტირებისა, თუ ასეთს ადგილი ექნებოდა, რომ დავკვირვებოდით არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციას და დავრწმუნებულიყავით მათი სანყისი ნაშთების სისწორეში, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მის საქმიანობასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შედეგებს იმ წლისათვის, რომელიც დაასრულდა აღნიშნული თარიღის შესაბამისად.“

2.2 საქმიანობის დაწყების – სანყისი ნაშთების აუდიტის ჩატარებებისას ეკონომიკური საქმიანობის შედეგებიდან გამომდინარე პირობითი დასკვნის ან დასკვნაზე უარის გაცემაზე შედეგის ნიმუში²²

„ჩვენ ვერ დავაკვირდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის მიმდინარეობას, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან

²¹ ა ს ს №570 „ფუნქციონირებადი სანარმო (უნყვეტობა)“

²² ა ს ს №570 „ფუნქციონირებადი სანარმო (უნყვეტობა)“

ეს მოხდა აუდიტორებად ჩვენს დანიშვნამდე, ვერ დავრწმუნდით აღნიშნული თარიღისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური მარაგის რაოდენობის სისწორეში სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარებითაც.

ვითვალისწინებთ რა ზემოთ აღნიშნული საკითხების მნიშვნელობას კომპანიის საქმიანობის შედეგების მიმართ 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, ჩვენ არ გვაქვს საშუალება და ვერ ვიძლევიტ დასაკვენას კომპანიის საქმიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შედეგებზე იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის.

ჩვენი აზრით, ბუღალტრული ბალანსი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 31 დეკემბრის მდგომარეობით.“

2.1. ფუნქციონირებად სანარმოში დაშვების მართებულობის აუდიტის შედეგებზე უპირობო დასკვნის შედეგებისას განმარტებითი აბზაცის ნიმუში, როდესაც უწყვეტობის საკითხი დამაკმაყოფილებლად არის ახსნილი²³

„კომპანიამ ვერ შეძლო ენარმოებინა მოლაპარაკებები ბანკირებთან თავისი სესხების გარშემო. ასეთი ფინანსური მხარდაჭერის გარეშე უწყვეტობის დაშვება საფუძვლიანი ეჭვის ქვეშ დგება. შემდგომში შეიძლება საჭირო გახდეს აღრიცხული აქტივების და ვალდებულებების კლასიფიკაციის კორექტირების აუცილებლობა. ფინანსურ ანგარიშგებაში (და მასზე დართულ შენიშვნებში) არ არის ახსნილი აღნიშნული ფაქტი.

ჩვენი აზრით, გარდა იმისა, რომ გამოტოვებულია წინა აბზაცში განხილული ინფორმაცია, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ყველა არსებული ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე, მისი საქმიანობისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის შედეგებს იმ საანგარიშო წლი-

²³ ასს №570 „ფუნქციონირებადი სანარმო (უწყვეტობა)“

სათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის შესაბამისად.“

3.1 ფინანსურ ანგარიშგებაზე აუდიტორულ დასკვნაში შესატანი დასკვნის აბზაცის ნიმუში²⁴

“ჩვენი აზრით ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან ყველა 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 რომელიმე ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებით, ბასს თუ ეროვნული სტანდარტებით).

3.2 სრულყოფილი – უპირობო აუდიტორული დასკვნის ნიმუში (შესაბამისი ადრესატი)²⁵

ჩავატარეთ 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 დასრულებული წლისათვის. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება, ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტს წარვმართავდით ასს შესაბამისად. ასს მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღ-

²⁴ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

²⁵ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

ნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემონმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით, აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საბუთს 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, 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. მოდიფიცირებულ აუდიტორულ დასკვნებში მნიშვნელოვან გარემოებათა აღმნიშვნელი აბზაცის სტანდარტული ნიმუში. (ემატება სრულყოფილი აუდიტორული დასკვნის ბოლო აბზაცს)²⁶

"არ ვადგენთ რა პირობით დასკვნას, ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე. კომპანია მოპასუხე მხარეთა საპატენტო უფლებების დარღვევის, საავტორო ჰონორარების მითვისებისა და ზარალის მიყენებაზე აღძრულ სარჩელზე. კომპანიამაც აღძრა საპასუხო სარჩელი

²⁶ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

და ამჟამად მიმდინარეობს ორივე სარჩელის წინასწარი მოსმენა სასამართლო პროცესებზე. ამ ეტაპზე შეუძლებელია სასამართლო პროცესის შედეგებზე მსჯელობა. ამასთან, არ არსებობს ვალდებულებების არანაირი პირობა, რომლის შედეგების ასახვაც შეიძლებოდა ფინანსურ ანგარიშგებაში”.

3.4 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც სახვადასხვა გარემოების გამო არ გაიცემა უპირობო დასკვნა აუდიტის შეზრუდვის გამო (მასშტაბების შეზღუდვა – პირობითი დასკვნა)²⁷

(შესაბამისი ადრესატი)

„ჩავატარეთ 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 საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის, ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა, ჩვენ კი გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

გარდა იმისა, რაზეც საუბარი იქნება შემდეგ აბზაცში, აუდიტს წარვმართავდით ასს შესაბამისად. სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებულ უზუსტობას. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული დოკუმენტაციის სისწორის შეფასებას

²⁷ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენ ვერ დავაკვირდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს, რომელიც ჩატარებულია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, რადგან ეს მოხდა კომპანიის აუდიტორებად ჩვენს დანიშვნამდე. კომპანიის მიერ წარმოდგენილი აღრიცხვის დოკუმენტაციის ხასიათის გამო საშუალება არ გვქონდა დავრწმუნებულიყავით 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 დავკვირვებოდით და დავრწმუნებულიყავით 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)²⁸

„ჩვენ გვევალებოდა X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტის ჩატარება 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე, მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების

²⁸ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით. აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა (გამოტოვით წინადადება, რომელიც ეხება აუდიტორის პასუხისმგებლობას).

(აბზაცი, რომელშიც აუდიტის მასშტაბებია აღწერილი შეიძლება გამოტოვებულ იქნეს ან უნდა შესწორდეს კონკრეტული ვითარების შესაბამისად).

(დამატებითი აბზაცი, რომელშიც აღწერილია აუდიტის შეზღუდვები, როგორც ქვემოთაა ნაჩვენები).

ჩვენ არ გვქონდა საშუალება დავკვირვებოდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს და დაგვედასტურებინა მოთხოვნების ანგარიშები კომპანიის მხრიდან ჩვენი სამუშაოს მასშტაბების შეზღუდვის გამო.

წინა აბზაცში განხილული საკითხების მნიშვნელობის გამო არ ვიძლევიტ დასკვნას წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე”.

3.6 პირობითი აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც ბუღალტრული აღრიცხვის არასწორი მეთოდი გამოიყენება²⁹

“ჩავატარეთ (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია შესავალ აბზაცში), აუდიტს წარვმართავდით (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია აუდიტის მასშტაბის აღმწერ აბზაცში).

როგორც ფინანსური ანგარიშების შენიშვნა X- შია აღწერილი, ფინანსურ ანგარიშებში 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 ანარიცხები უნდა იყოს XXX. ამასთანავე, ამორტიზაციის დარიცხვა

²⁹ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

უნდა მომხდარიყო წრფივი მეთოდების გამოყენებით, რომლის თანახმად, ამორტიზაციის წლიური ნორმა შენობა-ნაგებობებისათვის შეადგენს 5%-ს, ხოლო მანქანა-მონყობილობებისათვის – 20%-ს. ამორტიზაციის XXX – თანხით, ხოლო საანგარიშო წლის ზარალი და დეფიციტის თანხა უნდა გაზრდილიყო შესაბამისად XXX-ით.

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხებისა, რომლებიც გავლენას 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)³⁰

ჩავატარეთ (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია შესავალ 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 მოეთხოვება (ფინანსურ ანგარიშგებაზე სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელს, ხოლო აუდიტორს – ამ ინფორმაციაზე დაყრდნობით გამოხატულ თავის მოსაზრებაზე).

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული ინფორმაციის გამოტოვებისა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია დასკვნით აბზაცში).

³⁰ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

3.8 უარყოფითი აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც შეუთანხმებლობაა ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკაზე³¹

“ჩავატარეთ (დანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია შესავალ აბზაცში), აუდატს წარვმართავდით (დანანარჩენი ტექსტი მეორდება, როგორც მოცემულია აუდიტის მამუტაბების აღმწერ აბძაცში და ის აბზაცები, სადაც განხილულია ეს უთანხმოება).

ჩვენი აზრით, წინა აბზაცში აღწერილი საკითხების გამო, რომლებიც გავლენას 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 მოძრაობას იმ წლებისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღისათვის შესაბამისად (და არ შეესაბამება შესავალ აბზაცს).

4.1 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც აუდიტის მიმდინარე პერიოდის ციფრობრივ მონაცემებზე გაიცემა მოდიფიცირებული დასკვნა.³²

ჩავატარეთ 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 საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანე-

³¹ ასს №700 „აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“

³² ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“

ლობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტს წარვმართავდით 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 ნგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

როგორც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნა X-შია განხილული, ფინანსურ ნგარიშგებაში 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 ვადგენთ პირობით დასკვნას აღნიშნული წლის ფინანსურ ანგარიშგებზე. ამორტიზაციის დარიცხვის ნრფივი მეთოდის საფუძველზე შენობა-ნაგებობებზე 5%-ის და მანქანა-მონყობილობებზე 20%-ის წლიური ნორმის მიხედვით 200X წლის წლიური ზარალი უნდა გაიზარდოს XXX-ით; ხოლო 200X წის 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 გავლენისა 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 იმის 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 მოდიფიცირებას³³

ჩავატარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსი აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგაროსგების აუდიტი იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელთა კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოეხატათ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გაეცეთ დასკვნა.

აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარ დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ მივიროთ დასაბუთებული გარანტია, იმისა, შეი-

³³ ასს №710 „შესაადარისი ინფორმაცია“

ცავს 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 შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

იმის გამო, რომ ჩვენ კომპანიის აუდიტორებად დავინიშნეთ 200X წელს, არ გვქონდა საშუალება დავკვირვებოდით სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ინვენტარიზაციის პროცესს აღნიშნული პერიოდის სანყისში (მიუთითეთ თარიღი) ან რაიმე სხვა საშუალებით დავრწმუნებულიყავით აღნიშნული მარაგის რაოდენობის სისწორეში. რადგან სანყისი მარაგი მონაწილეობს ოპერაციების შედეგების განსაზღვრაში, ჩვენ ვერ დავადგინეთ საჭიროა თუ არა ოპერაციების შედეგებისა და სანყისი გაუნაწილებელი მოგების კორექტირება 200X წლისათვის. ჩვენი მიერ 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 ასეთს ექნებოდა ადგილი), რომლებიც ჩვენ შეიძლება საჭიროდ გვეცნო, რომ შეგვძლებოდა სანყისი მარაგის რაოდენობაზე დაკვირვება-ის მდგომარეობით, 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).

4.3. აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც ცალკე გამოიყოფა შესადარისი ინფორმაცია (ინდივიდუალურად წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება)³⁴

ჩავატარეთ X კომპანიის თანდართული ბუღალტრული ბალანსის აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგების ზარალის ანგარიშგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების აუდიტი იმ საანგარიშო წლებისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელი კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

აუდიტს წავრმართავთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარ 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-განმარტების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული შეფასების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

როგორც ფინანსური ანგარიშგების თანდართულ X შენიშვნაშია განხილული, ფინანსური ანგარიშგებაში ცვეთა არ არის ნაჩვენები. ასეთი პრაქტიკა, ჩვენი აზრით, არ შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებს (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები).

³⁴ ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“

ეს გამოიწვია წინა ფინანსური წლის დასაწყისში ხელმძღვანელობის მიერ მიღებულმა გადაწყვეტილებამ, რის გამოც ვადგენთ პირობით დასკვნას აღნიშნული წლის ფინანსური ანგარიშგებაზე. ამორტიზაციის დარიცხვის ნრფივი მეთოდის საფუძველზე შენობა-ნაგებობებზე 5%-ის და მანქანა-მონყობილობებზე 20%-ის წლიური განაკვეთის 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 200X წელს XXX-ით, ხოლო ზარალის საერთო თანხა უნდა გაიზარდოს XXX-ით 200X წლისათვის და XXX-ით -200X წლისათვის.

ჩვენი აზრით, გარდა წინა აბზაცში განხილული საკითხის გავლენისა 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 შედეგებისა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშო წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით-ის შესაბამისად (და-ის მიხედვით).

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

4.4 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში როდესაც მოიხსენიება სხვა აუდიტორი³⁵

ჩავატარეთ 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 დას-

³⁵ ასს №710 „შესადარისი ინფორმაცია“

რულდა მოცემული თარიღისათვის. მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსურ ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ჩატარა სხვა აუდიტორმა. აღნიშნულ ანგარიშგებაზე სხვა აუდიტორის მიერ 200X წლის 31 მარტს გაცემულ იქნა უპირობო დასკვნა.

აუდიტი ჩატარებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა) სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარ დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა აღნიშნული ფინანსურ 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. გვჯერა, 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. მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით . . . -ის შესაბამისად (და . . . -ის მიხედვით).

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

4.5 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში, როდესაც განვლილი პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ჩატარებულია სხვა აუდიტორის მიერ³⁶

ჩავატარეთ 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 გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვხატოთ მოსაზრება წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და გავცეთ დასკვნა.

კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ჩაატარა სხვა აუდიტორმა; მის მიერ 200X წლის 31 მარტს გაცემულია პირობითი დასკვნა. ეს განპირობებული იყო უთანხმოებით ხელმძღვანელობასა და აუდიტორს შორის არსებული საექვო ვალების დარიცხვასთან დაკავშირებით.

აუდიტს ნავმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარ დაგეგმვას 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 შეფასების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების

³⁶ ასს №710 "შესადარი ინფორმაცია"

მთლიანად. გვეჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ზემოთ აღნიშნული მოთხოვნები 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით კვლავ დაუფარავია და ფინანსური ანგარიშგებაში არ არის შექმნილი პოტენციური ზარალის რეზერვები. შესაბამისად საეჭვო ვალების რეზერვები. 200X წლის 31 დეკემბრისა და 200X წლისათვის უნდა გაიზარდოს XXX-ით 200X წლისათვის წმინდა მოგება უნდა შემცირედეს XXX-ით, ხოლო გაუნაწილებელი მოგება 200X წლის 31 დეკემბრისა და 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 მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშო 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 ბასს ან ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად (ფულადი სახსრების შემოსავლის და გასავლის ანგარიშგება)³⁷

ჩავატარეთ X კომპანიის ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის თანდართული ანგარიშგების აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. მოცემული ანგარიშგების წარდგენაზე პასუხისმგებელია X

³⁷ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა თანდართულ ანგარიშგებაზე ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წავრმართავთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას 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 პრინციპისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

კომპანიის პოლიტიკაა თანდართული ანგარიშგების მომზადება ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის საფუძველზე. ამ საფუძველზე შემოსავლის აღიარება ხდება მაშინ, როდესაც რეალურად მიიღება და არა მაშინ, როდესაც იგი გამომუშავდება; ხოლო ხარჯების აღიარება ხდება მათი აგადასახადისას და არა მათი განევის 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 დეკემბრს ფინანსური ანგარიშგებაზე თანდართულ X შენიშვნაში აღწერილი ფულადი სახსრების შემოსავლისა და გასავლის საფუძვლის შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.2. აუდიტორული დასკვნის ნიმუში

სამეურნეო სუბიექტის შემოსავლებიდან გადასახადების საფუძველზე მომზადებულ ფინანსური ანგარიშგებაზე.³⁸

ჩავატარეთ X კომპანიის შემოსავლებიდან გადასახადებზე დაფუძნებული ფინანსური ანგარიშების 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 წავმართავთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა არნიშნული 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 პრინციპისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, თანდართული 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 შემოსავ-

³⁸ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

ლებიდან გადასახადებისათვის გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლის შესაბამისად, როგორც ეს აღწერილია შენიშვნა X-ში..

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.3 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში ფინანსური ანგარიშგების კომპონენტებზე (მოთხოვნების ამაღლების განრიგი)³⁹

ჩავატარეთ X კომპანიის შემოსავლებიდან გადასახადებზე დაფუძნებული ამოღების განრიგის აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა ამ განრიგის შესახებ ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წავმართავეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა არნიშნული განრიგი არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ანგარიში ასახული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი განრიგის შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ

³⁹ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, მოთხოვნების ამოღების განრიგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.4 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში მოგებაში მონაწილეობის წილის განრიგში⁴⁰

ჩავატარეთ-ის კომპანიის შემოსავლებიდან თანდართული განრიგის აუდიტი იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა 200X წლის 31 დეკემბერს. ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია X კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის წარდგენა ამ განრიგის შესახებ ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით.

აუდიტს წავრმართავთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა არნიშნული განრიგი არსებით უზუსტობებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ანგარიში ასახული თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარ-

⁴⁰ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

მოდგენილი განრიგის შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით, მოგებაში მონაწილეობის წილის განრიგი უტყუარად და სამართლიანად ასახავს (ან „ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) კომპანიის მოგებაში ...-ის მონაწილეობის სტილს 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით -სა და კომპანიას შორის 200X წლის 1 ივნისის ხელშეკრულების მიხედვით.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

5.5 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში შეუსაბამობაზე⁴¹ (ცალკე დასკვნა)

ჩავატარეთ X კომპანიის Y ბანკთან 200X წლის 15 მაისს დადებული საობლიგაციო ხელშეკრულების XX და XX ნაწილებში განხილული კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისობის აუდიტი.

აუდიტს წავრმართავთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მოითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, იცავს თუ არა კომპანია საობლიგაციო ხელშეკრულების ზემოაღნიშნული ნაწილების მოთხოვნებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

⁴¹ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

ჩვენი აზრით, კომპანია 200X წლის 31 დეფემბრის მდგომარეობით ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მოქმედებდა საობლიგაციო ხელშეკრულების ზემოთ მითითებულ ნაწილებში განხილული ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

5.6 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში ფინანსური ანგარიშგებაზე დართულ დასკვნაზე⁴²

ჩავატარეთ 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 (შესაძლებელია მიეთითოს გვერდები). მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია კომპანიის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება ჩვენს მიერ ჩატარებულ აუდიტზე დაყრდნობით გავცეთ დასკვნა წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, აგრეთვე ჩავატარეთ X კომპანიის Y ბანკთან 200X წლის 15 მაისს დადებული საობლიგაციო ხელშეკრულების XX და XX ნაწილებში განხილული კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისობის აუდიტი.

აუდიტს ნავრმართავთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც მისაღებია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისათვის და შესაბამისობაზე ჩატარებული აუდიტისათვის (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ მიღებული პრაქტიკა). სტანდარტები მო-

⁴² ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

ითხოვს აუდიტის იმგვარად დაგეგმვას და ჩატარებას, რომ მივიღოთ დასაბუთებული გარანტია იმისა, შეიცავს თუ არა არნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს და იცავს თუ არა კომპანია საობლიგაციო ხელშეკრულების ზემოაღნიშნული ნაწილების მოთხოვნებს. აუდიტი ითვალისწინებს მტკიცებულებების შემოწმებას ტესტირების საფუძველზე ფინანსური ანგარიშგების თანხებისა და ახსნაგანმარტებების მიზნით. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპისა და მნიშვნელოვანი ბუღალტრული შეფასებების სისწორის შეფასებას, აგრეთვე წარმოდგენილი განრიგის შეფასებას მთლიანად. გვჯერა, რომ ჩვენს მიერ ჩატარებული აუდიტი დასაბუთებულ საფუძველს გვაძლევს დასკვნის შესადგენად.

ჩვენი აზრით:

ა) 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 თარიღისათვის ... შესაბამისად (და ... მიხედვით); და რომ

ბ) კომპანია 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მოქმედებდა საობლიგაციო ხელშეკრულებით ზემოთ მითითებულ ნაწილებში განხილული ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საკითხების შესაბამისად.

აუდიტორი

თარიღი

მისამართი

5.7 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში კრებსით ფინანსური ანგარიშგებაზე⁴³ (შემთხვევა, როდესაც წლიურ აუდიტირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულია უპირობო დასკვნა)

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ 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 წლის 10 მარტს ჩვენ გავეცით უპირობო დასკვნა იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც საფუძველად დაედო კრებით ფინანსურ ანგარიშგებას.

ჩვენი აზრით, თანდართული კრებითი 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 ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართულ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად, რომელიც დაედო საფუძველად მის მომზადებას.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

⁴³ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

5.8 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში იმ შემთხვევაზე, როდესაც წლიური აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გაიცა პირობითი დასკვნა⁴⁴

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები თუ 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 წლის 10 მარტს იმ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომელიც საფუძველად 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 გვაქვს პირობითი დასკვნა.

კომპანიის ფინანსური მდგომარეობისა და მისი საქმიანობის შედეგების უკეთ გასაგებად იმ პერიოდის განმავლობაში, რომლითაც ჩვენი აუდიტი შემოიფარგლებოდა, საჭიროა კრებითი ფინანსური ანგარიშგების ნაკითხვა იმ ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე დართულ აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად, რომელიც დაედო საფუძველად მის მომზადებას.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

⁴⁴ ასს №800 „აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე“

6.1 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის მოკლევადიან (არამოდიფიცირებულ) პროგნოზებზე⁴⁵

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 სათანადობაზას. 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 ნიმუში პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის გრძელევადიან (არამოდიფიცირებულ) პროგნოზებზე⁴⁶

ჩვენ შევამოწმეთ გრძელევადიანი პროგნოზი აუდიტის იმ საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმების დროს. ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია აღნიშნულ პროგნოზზე. მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების თან-

⁴⁵ ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“

⁴⁶ ასს №810 „პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება“

დართულ X შენიშვნაში მოცემულ დაშვებებზე, რომელთაც ეს პროგნოზი ეყრდნობა.

პროგნოზი მომზადებული იქნა (მიუთითეთ მიზანი)-თვის. რადგან სამეურნეო სუბიექტი იმყოფება საქმიანობის სანაყის ეტაპზე, გრძელვადიანი პროგნოზი მომზადებულია მთელი რიგი დაშვებების საფუძველზე, რომელიც მოიცავს მომავალი მოვლენების შესახებ ჰიპოთეტურ დაშვებებსა და ხელმძღვანელობის ღონისძიებებს, რომლებიც შესაძლოა არც ჩატარდეს. 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 ბაზის (მოიტანეთ ან ციტირება გაუკეთეთ ჰიპოთეტურ დაშვებებს) გათვალისწინებით. უფრო მეტიც, ჩვენი აზრით, პროგნოზი სათანადოდ არის მომზადებული დაშვებების საფუძველზე და წარდგენილია -ის შესაბამისად.

მაშინაც კი, როდესაც ჰიპოთეტური დაშვებები ქვესწავარაუდები მოვლენები ხდება, რეალური შედეგები შესაძლოა მაინც განსხვავდებოდეს გრძელვადიანი პროგნოზისაგან, რადგან პროგნოზირებული მოვლენები ხშირად არ ხდება ისე, როგორც ივარაუდება და გადახრები შესაძლოა არსებითი ხასიათისაც იყოს.

7.1 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ გარიგების წერილის ნიმუში⁴⁷

დირექტორთა საბჭოს (ან ხელმძღვანელობის სხვა შესაფერის წარმომადგენელს):

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია ჩვენი გარიგების პირობები და მიზნები, აგრეთვე ჩვენს მიერ შესასრულებელი მომსახურების ხასიათი და შეზღუდვები.

ჩვენ შევასრულებთ შემდეგი სახის მომსახურებას:

ჩვენ ჩავატარებთ ... კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვას 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით მიმოხილვისათვის შესაფერისი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) მიხედვით. ჩვენ არ ჩავატარებთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და შესაბამისად არ გავცემთ მასზე აუდიტორულ დასკვნას. ამრიგად, ჩვენ ვვარაუდობთ, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ჩვენი დასკვნა შემდეგი სახის იქნება:

(იხლ. სტანდარტის მე-3 დანართი)

ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მისი ახსნა-განმარტებების ადეკვატურობაზე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას და შიდა კონტროლის განხორციელებას, აგრეთვე ბუღალტრული აღრიცხვის პოლიტიკის შერჩევასა და გამოყენებას (როგორც ჩვენი მიმოხილვის პროცესის ნაწილი, ხელმძღვანელობისგან მოვითხოვთ მიმოხილვასთან დაკავშირებული ოფიციალური ინფორმაციის წერილობით წარდგენას ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებების შესახებ).

⁴⁷ ასს № 910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.

ეს ნერილი მომავალშიც დარჩება ძალაში იმ დრომდე, ვიდრე არ გაუქმდება. შესწორდება ან არ შეიცვლება სხვა ნერილით.

ეს გარიგება არ გულისხმობს იმის გამოვლენას, ჰქონდა თუ არა ადგილი თაღლითობას ან შეცდომებს ან სამართალდარღვევების შემთხვევებს. მიუხედავად ამისა, ჩვენ გაცნობებთ ნებისმიერი არსებითი საკითხის შესახებ, რომელიც მიიქცევა ჩვენს ყურადღებას.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ ნერილს და დაგვიბრუნოთ ასლი იმის დასტურად, რომ იგი შეესაბამება ჩვენს მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის ჩვენებურ გაგებას.

აუდიტორი ფირმის სახელით

ვადასტურებთ (სახელი, გვარი და თანამდებობა)

7.2 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში ფინანსური გარიგების ანგარიშგების უპირობო დასკვნა⁴⁸

ჩავატარეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვა 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხს აგებს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა 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 მი-

⁴⁸ ასს № 910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.

მოხილვის იმგვარად 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.

ჩვენს მიერ ჩატარებული მიმოხილვის საფუძველზე არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი (ან „ფინანსური ანგარიშგება არ არის წარმოდგენილი სამართლიანად ყველა ასპექტის გათვალისწინებით“), ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

7.3 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის დასკვნის ნიმუში უპირობო დასკვნის გამოკლებით (პირობითობა ბასს გადახვევის გამო)⁴⁹

ჩავატარეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვა 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხს აგებს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის

⁴⁹ ასს № 910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.

გაცემა 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. 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 ჩავგიტარებია აუდიტი და, შესაბამისად არ გავცემთ აუდიტორულ დასკვნას.

ხელმძღვანელობამ გვამცნო, რომ სასაქონლო-მატერიალური მარაგი დაფიქსირებულია თვითღირებულების მიჯდევით, რაც აჭარბებს მათ ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას. ხელმძღვანელობის გამოთვლები, რომლებიც ჩვენს მიერ იქნა გაანალიზებული, გვიჩვენებს, რომ მარაგის ღირებულება, თუ ისინი შევსებული იქნებოდა თვითღირებულებასა 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 გადიდებულად შეფასების ფაქტიდან გამომდინარე შედეგების გარდა, არ შეგვხვედრია ისეთი რამ, რაც დაგვარწმუნებდა, რომ თანდართულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის წარმოდგენილი უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი (ან „ფინანსური ანგარიშგება არ არის წარმოდგენილი სამართლიანად ყველა ასპექტის გათვალისწინებით“), ბუღალ-

ტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

7.4 ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის დასკვნის ნიმუში

უარყოფითი დასკვნა ბასს გადახვევის გამო⁵⁰

ჩავატარეთ კომპანიის ბუღალტრული ბალანსის მიმოხილვა 200X წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მასთან დაკავშირებული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებასა და ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების მიმოხილვას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით. ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხს აგებს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა. ჩვენ გვევალება დასკვნის გაცემა 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. თვით მიმოხილვა ძირითადად იფარგლება კომპანიის თანამშრომლების გამოკითხვებითა და ფინანსურ მონაცემებზე ანალიზური პროცედურების ჩატარებით, ამიტომ იგი უზრუნველყოფს უფრო დაბალი დონის გარანტიას (რწმუნე-

⁵⁰ ასს № 910 „გარიგებები ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის შესახებ“.

ბას), ვიდრე აუდიტი. ჩვენ არ ჩაგვიტარებია აუდიტი და, შესაბამისად არ გავცემთ აუდიტორულ დასკვნას.

როგორც ეს აღნიშნულია ტექსტქვეშა შენიშვნა X-ში აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგება არ ასახავს შვილობილ საწარმოთა ფინანსური ანგარიშგებების კონსოლოდაციას, სადაც ინვესტიციების ბუღალტრული აღრიცხვა ხდება თვითღირებულების საფუძველზე. ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით შვილობილი 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 წარმოდგენილი სამართლიანად ყველა ასპექტის გათვალისწინებით“), ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

8.1 გარიგების წერილის ნიმუში შეთანხმებული პროცედურების ჩატარების რეაგირებაზე⁵¹

(წერილი იცვლება ინდივიდუალური მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად)

დირექტორთა საბჭოს ან დამკვეთის სხვა შესაბამის წარმომადგენლებს, ვინც დაიქირავა აუდიტორი:

⁵¹ ასს № 910 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“.

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია ჩვენი გარიგების პირობები მიზანი, აგრეთვე ჩვენს მიერ შესასრულებელი მომსახურების ხასიათი და მოცულობა. ჩვენი საქმიანობა წარმართება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად, რომელიც გამოიყენება შეთანხმებული პროცედურების გარიგებისათვის, რაც აღნიშნული იქნება ჩვენს დასკვნაშიც.

ჩვენ შევთანხმდით შემდგომი პროცედურების შესრულებაზე და იმაზე, რომ წარმოგიდგინოთ 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 დაუკავშირდეთ დასტურის მისაღებად).

პროცედურები, რომელთა ჩატარებასაც ჩვენ ვაპირებთ, გამიზნულია მხოლოდ თქვენს დასახმარებლად (მიუთითეთ გარიგების მიზანი). ჩვენი დასკვნა არ უნდა გამოიყენონ სხვა მიზნებისათვის. ეს ინფორმაცია განკუთვნილია მხოლოდ თქვენთვის.

პროცედურები, რომლის ჩატარებასაც ვაპირებთ, არ არის განკუთვნილი არც აუდიტისათვის და არც მიმოხილვისათვის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად და ამდენად არც გარანტიის (რწმუნების) გამოხატვას ექნება ადგილი.

მოუთმენლად ველით 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 წარმოგიდგენთ სამუშაოს მიმდინარეობასთან ერთად,

დამოკიდებული იქნება იმ დროზე, რომელიც დასჭირდებათ ამ საქმეში დაკავებულ პირებს, აგრეთვე იმ ყოველდღიურ ხარჯებზე, რომელსაც გაწვევთ. ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება პასუხისმგებლობის ხარისხის, გამოცდილების და კლასიფიკაციის შესაბამისად.

გთხოვთ ხელი მოაწეროთ წერილს და დაგვიბრუნოთ 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 მონოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებასთან დაკავშირებულ აღმოჩენილ ფაქტობრივ მონაცემთა შესახებ⁵²

(ვინც აუდიტორი დაიქირავა)

.... თვის

ჩვენ ჩავატარეთ თქვენთან შეთანხმებული პროცედურები.... კომპანიის მონოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებული მონაცემების ჩამონათვალი... დღეისათვის დაერთვის დასკვნას დანართის სახით (დანართი ამ ნიმუშში არ არის მოცემული). გარიგება

⁵² ასს № 910 „გარიგებები ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე“.

შევასრულეთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) მიხედვით, რომელიც ეხება შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგებას. პროცედურები შესრულებულია მხოლოდ იმისათვის, რომ დაგეხმაროთ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების სისწორის შეფასებაში და შეჯამებულია შემდეგნაირად:

1. ჩვენ მივიღეთ და შევამოწმეთ... კომპანიის მიერ მოწოდებიდან და მომსახურებიდან წარმოშობილი ვალდებულებების ანგარიშები დღეისათვის საცდელი ბალანსის მატების თანხა და მთლიანი ჯამი შევადარეთ მთავარი დავთრის შესაბამისი ანგარიშის ნაშთთან

2. შევადარეთ მთავარ მომწოდებელთა თანდართული სია (ამ ნიმუშში არ არის მოცემული) და ცალკეული კრედიტორების დავალიანების თანხები.... დღეისათვის საცდელი ბალანსის თანხებთან.

3. მივიღეთ მომწოდებლების დასტური მათი კუთვნილი ნაშთების შესახებ დღეისათვის.

4. ჩვენ შევადარეთ 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 ბარათებისა და გაუნაღლებელი ქვითრების სია, რაც კი აღემატებოდა XXX აშშ დოლარს. ჩვენ თანამიმდევრობით დავალაგეთ და შევამოწმეთ შემდგომში მიღებული ანგარიშ-ფაქტურები, აგრეთვე შემდგომში გადახდილი საკრედიტო ბარათები და დავადგინეთ, რომ ისინი ფაქტობრივად ჩართული უნდა ყოფილიყო შედარების უწყისის დაუფარავი თანხების ჩამონათვალში.

გთავაზობთ აღმოჩენილი ფაქტობრივი მონაცემების შესახებ დასკვნას:

ა. პირველ პუნქტთან დაკავშირებული საცდელი ბალანსის მატების თანხა სწორია და ემთხვევა მთლიან ჯამს;

ბ. მეორე პუნქტთან დაკავშირებული საცდელი თანხები ასევე ემთხვევა ერთმანეთს;

გ. მესამე პუნქტთან დაკავშირებით მივიღეთ დასტური ყველა არსებული მომწოდებლისაგან;

დ. მეოთხე პუნქტთან დაკავშირებული თანხები ემთხვეოდა ერთმანეთს. ხოლო იმ თანხებისათვის, რომლებიც არ ედრებოდა, კომპანიას მომზადებული ჰქონდა შედარების უწყისები და XXX აშშ დოლარზე მეტი ღირებულების საკრედიტო ბარატების, გაუნაღდებელი ანგარიშ-ფაქტურებისა და ქვითრებისათვის შესაბამისად გაკეთებული იყო შესაბამისობაში მოსაყვანი მუხლების სია შემდეგი გამონაკლისებით:

(დეტალურად დანერეთ გამონაკლისები)

რადგან ზემოთ ჩამოთვლილი პროცედურები არც აუდიტის და არც მიმოხილვისათვის არაა განკუთვნილი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვხატავთ არანაირ რწმუნებას მონოდებიდან და მომსახურეობიდან წარმოშობილ ვალდებულებებთან დაკავშირებით დღეისათვის.

რომ ჩაგვეტარებინა დამატებითი პროცედურები ან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი და მიმოხილვა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტებისა თუ მიღებული პრაქტიკის) შესაბამისად, ჩვენ ყურადღებას გავამახვილებდით 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 ნიმუში⁵³

(წერილი შეიძლება შეიცვალოს ინდივიდუალური მოთხოვნებისა და ვითარების შესაბამისად)

დირექტორთა საბჭოს ან უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის შესაფერის წარმომადგენლებს:

ამ წერილით ვადასტურებთ, რომ ჩვენთვის გასაგებია გარიგების პირობები, აგრეთვე იმ მომსახურების ხასიათი და შეზღუდვები, რომლებიც უნდა გაგინიოთ.

თქვენ ჩვენგან ითხოვთ შემდეგი მომსახურების განევას:

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 ჩავატარებთ აუდიტს და არც მიმოხილვის გარიგების პროცედურებს აღნიშნულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. შესაბამისად ამისა, არ გამოვხატავთ რაიმე რწმუნებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენი დასკვნა კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ვვარაუდობთ შემდეგი სახის იქნება:

(იხილეთ დანართი 2)

ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს ჩვენთვის მოწოდებული ინფორმაციის სიზუსტესა და სისრულეზე, ასევე აგებს პასუხს მომხმარებლის წინაშე ჩვენს მიერ კომპილირებულ ფი-

⁵³ ასს № 920 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“.

ნანსურ ინფორმაციაზე. კომპილაციური საქმიანობა გულისხმობს შესაფერისი ბულალტრული ჩანაწერებისა და შიდა კონტროლის წარმოებას, ასევე ბულალტრული აღრიცხვის შესაფერისი პოლიტიკის შერჩევას და გამოყენებას. ჩვენი გარიგება არ გამოდგება იმის დასადასტურებლად, ჰქონდა თუ არა ადგილი თალლითობას ან შეცდომას, ან რაიმე უკანონო ქმედებას. მიუხედავად ამისა, თუკი რომელიმე ამგვარი მოვლენა მიიპყრობს ჩვენს ყურადღებას, გაცნობებთ ამის შესახებ.

ინფორმაცია მომზადდება (ფინანსური ანგარიშგები-სათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლები-ს) შესაბამისად. აღნიშნული სტრუქტურული საფუძვლებიდან ნებისმიერი გამოვლენილი გადახვევა 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 შემდგენიარად (განმარტეთ როგორ) გამოყენებასა და გავრცელებას და, თუ ეს პირობა არსებითად შეიცვლება, გაცნობებთ ამის შესახებ.

ველით თქვენს პერსონალთან სრულ თანამშრომლობას და ვიმედოვნებთ, რომ ისინი ხელმისაწვდომს გახდიან 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 გავწევთ. ცალკეული საათობრივი განაკვეთები განსხვავდება პასუხისმგებლობის ხარისხის, გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესაბამისად.

ეს წერილი ძალაში დარჩება შემდგომ წლებშიც, თუ იგი არ გაუქმდება, არ შესწორდება ან არ შეიცვლება სხვა წერილით.

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

XYZ და კომპანია

კომპანიის სახელით ვადასტურებ
ხელმოწერა

სახელი, გვარი, თანამდებობა
თარიღი

9.2 აუდიტორული დასკვნის ნიმუში ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე⁵⁴

ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციური გარეგების შესაბამისად აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ან მიუთითეთ შესაბამისი ეროვნული სტანდარტები, ანდა მიღებული პრაქტიკა) მიხედვით ჩვენ შევადგინეთ 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. ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენ არ ჩავგიტარებია აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ან მიმოხილვა. შესაბამისად არ გამოვხატავთ რაიმე რწმუნებას მის შესახებ.

⁵⁴ ასს № 920 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“.

9.3 აუდიტორული დასკვნის აბზაცის ნიმუში ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციაზე, სადაც მითითებულია ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლებიდან გადახვევა⁵⁵

ხელმძღვანელობის მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საფუძველზე ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციური გარიგების შესაბამისად 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. ხელმძღვანელობა პასუხს აგებს წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ჩვენ არ ჩაგვიტარებია აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ან მიმოხილვა. შესაბამისად არ გამოვხატავთ რაიმე რწმუნებას მის შესახებ.

გვსურს თქვენი ყურადღება მივაპყროთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე თანდართულ მე-X ახსნა-განმარტებით შენიშვნას:

ხელმძღვანელობამ გადაწყვიტა არ მოეხდინა შენობისა და მანქანა-მონყობილობების იჯარის კაპიტალიზაცია, რაც ფინანსური ანგარიშგებისათვის დადგენილი სტრუქტურული საფუძვლებიდან გადახვევად ჩაითვლება.

⁵⁵ ასს № 920 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“.

**10.1 აუდიტორის პირობითი დასკვნის ნიმუში, როდესაც
ბუღალტრული ჩანაწერების სისრულე არ არის
დასაბუთებული - აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვა,
რომელიც ხელს არ უშლის აუდიტორს აუდიტორული
დასკვნის გაცემაში⁵⁶**

ჩვენ ჩავატარეთ ფინანსური ანგარიშების 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 დოლარი. ასეთ ოპერაციებზე არ არსებობდა არანაირი კონტროლის სისტემა, რომელსაც შეიძლებოდა დავყრდნობოდით აუდიტის მიზნით. აგრეთვე ვერც დამაკმაყოფილებელი აუდიტორული პროცედურები ჩავატარეთ 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 ჩავთვლიდით, რომ შეგვძლებოდა დავრწმუნებულიყავით რეალიზაციის ოპერაციების აღრიცხვის სისრულესა და სიზუსტეში, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს („ან ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“) სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას დღეისათვის და მისი საქმიანობის შედეგებს იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა აღნიშნული თარიღით შესაბამისად (და მიხედვით)

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი

⁵⁶ ასს № 920 „გარიგებები ფინანსური ინფორმაციის კომპილაციის შესახებ“.

10.2 აუდიტორის დასკვნის ნიმუში, მაშინ როდესაც აუდიტორი უარს აცხადებს მცირე სანარმოში აზრის გამოთქმაზე აუდიტის მასშტაბების შეზღუდვის გამო⁵⁷

ჩვენ ჩავატარეთ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, იმ ნაწილის გარდა, რაზედაც საუბარია შემდეგ აბზაცში.

კომპანია რეალიზაციას ახორციელებს მხოლოდ ნაღდი ანგარიშსწორებით. რეალიზაციის ასეთ ოპერაციებზე არ არსებობდა არანაირი კონტროლის სისტემა, რომელსაც შეიძლება დავყრდნობოდით აუდიტის მიზნით. ვერც დამაკმაყოფილებელი აუდიტორული პროცედურები ჩავატარეთ დასაბუთებული გარანტიის მისაღებად იმის შესახებ, რომ ნაღდ ფულზე რეალიზაციის ყველა ოპერაცია სათანადოდ აისახა აღრიცხვაში.

წინა აბზაცში განხილული საკითხის მნიშვნელობის გამო ჩვენ არ შეგვიძლია და არც გამოვხატავთ ჩვენს მოსაზრებას ფინანსურ ანგარიშებზე.

აუდიტორი
თარიღი
მისამართი.

⁵⁷ ასს № 920 „ცალკეული მოსაზრებები მცირე სანარმოების აუდიტზე“.



ახალციხის
სახელმწიფო
უნივერსიტეტი

ბიზნესისა და
მართვის
შაქულა

ქ. ახალციხე,
რუსთაველის №106

ტელ: 8(77) 71 15 82, 858 682 600 ფაქსი: 8 265 2 19 90 ელ
ფოსტა: tinikogel@rambler.ru; www.akhalsikhe.edu.ge

სილაბუსი

<p>V ინდივიდუალური სასწავლო კურსი</p>	<p><input type="checkbox"/> მოდულში შემავალი სასწავლო კურსი</p>
---------------------------------------	---

<p>მოდულის დასახელება</p>	<p>სასწავლო კურსის დასახელება</p>	<p>აუდიტი</p>
---------------------------	-----------------------------------	---------------

<p>სასწავლო კურსის კოდი</p>

<p>სასწავლო კურსის სტატუსი ფაკულტეტი სწავლის საფეხური კურსი</p>	<p>სავალდებულო ბიზნესისა და მართვის ბაკალავრიატი, მაგისტრატურა III სემესტრი V</p>
---	---

<p>სასწავლო კურსის ხანგრძლივობა</p>	<p>ერთი სემესტრი</p>
---	----------------------

<p>ECTS 5 კრედიტი , კვირაში 3 საკონტაქტო საათი, სემესტრში – 45 საკონტაქტო და 80 დამოუკიდებელი მუშაობის საათი</p>
--

ლექტორი	სრული პროფესორი თინა გელაშვილი
სამუშაო ადგილი	ახალციხის სახელმწიფო უნივერსიტეტის რექტორი
სამსახურის ტელეფონი	+995 8 265 2 19 90
შიდა ტელეფონი	121
მობილური ტელეფონი	877 71 15 82 858 682 600
ფაქსი	(995 8 265 2 19 90
ელ-ფოსტა	tinikogel@rambler.ru;
კონსულტაციის დრო	ყოველი კვირის სამშაბათი, 17-18 საათი

პრაქტიკული მეცადინეობის მასწავლებელი	პროფესორი თინა გელაშვილი, მასნ. კარლო ხუციშვილი
სამუშაო ადგილი	ახალციხის სახელმწიფო უნივერსიტეტის რექტორი
სამსახურის ტელეფონი	(995 32) 890 400 191;
შიდა ტელეფონი	121
მობილური ტელეფონი	877 71 15 82 858 682 600
ფაქსი	(995 32) 890 400 191
ელ-ფოსტა	tinikogel@rambler.ru;
კონსულტაციის დრო	tinikogel@posta.ge ყოველი კვირის სამშაბათი, 17-18 საათი

სასწავლო კურსის ფორმატი	
ლექცია	1 სთ კვირაში, 15 საათი სემესტრში
სემინარი / პრაქტიკული სამუშაო	2 სთ კვირაში, 30 საათი სემესტრში
პრაქტიკა	სთ
სხვა	სთ

სწავლის შედეგი

1..

სწავლების მეთოდი

საგნის შესწავლა წარიმართება ჯგუფურად, წყვილებში, და ინდივიდუალური მუშაობის სახით, გამოყენებული იქნება ვიზუალური მასალები ცხრილებისა და სქემების სახით, გამოყენებული იქნება სწავლების სამუშაო ზიანი მოდელი : გამოწვევა, შინაარსის რეალიზება და რეფლექსია, დისკუსიები, დებატები და სხვა.

შეფასების სისტემა

100 ქულიანი. საბოლოო გამოცდა -40 ქულა, დასწრება -10 ქულა, სემინარი- 10 ქულა, პრაქტიკული სამუშაო (წერა) -20 ქულა, კოლოქვიუმი (თეორიული)-20 ქულა.

სასწავლო კურსის შესწავლის წინაპირობები

კურსის სწავლებისათვის სავალდებულოა სტუდენტს გავლილი ქონდეს ფინანსები და საბანკო საქმის, ბუღალტრული აღრიცხვის, მენეჯერული აღრიცხვის, ინფორმატიკა და გამოთვლითი ტექნიკის კურსები

სასწავლო კურსის შინაარსი

აუდიტორია					
N	თარიღი				
ლექცია 1		აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები			
ლექცია 2		აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია.			
ლექცია 3		აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და მისი საკანონმდებლო			

		უზრუნველყოფა
ლექცია 4		აუდიტის მეთოდოლოგია და აუდიტური სტანდარტები.
ლექცია 5		აუდიტის ჩატარების საფუძვლები და აუდიტის დაგეგმვა. აუდიტის პროფესიული მოვალეობა და იურიდიული პასუხისმგებლობა.
ლექცია 6		აუდიტური შემონმების ჩატარების პროცესი
ლექცია 7		. აუდიტორული რისკის არსი, აუდიტური შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები
ლექცია 8		შიდა კონტროლის სტრუქტურა. სხვების მიერ შესრულებული აუდიტორული სამუშაოების გამოყენება
ლექცია 9		სპეციალიზირებული სფეროების აუდიტორიული შემონმება
ლექცია 10		აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა ფორმირება და აუდიტის შედეგების გაფორმება

ლექცია 11		სანარმოს ბალანსის მონაცემთა აუდიტორული შემოწმების საკითხები
ლექცია 12		აუდიტის შედეგებზე აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის არსი. სამართალდამცავი ორგანოების დაეალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნების ფორმირება
ლექცია 13		აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი
ლექცია 14		აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის დებულებები. ბანკთაშორისი და საერთაშორისო კომერციული ბანკების აუდიტი
ლექცია 15		ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები

სემინარული/ პრაქტიკული მეცადინეობების განრიგი						
აუდიტორა		--	დაწყება		დამთავრება	
N	თარიღი	თემა				
სემინარი 1	16/IX2009	აუდიტის არსი, აუდიტის განსაზღვრება, აუდიტის წარმოშობა და მისი განვითარების ადრეული ეტაპები. აუდიტის მიზნები და ამოცანები, საფინანსო ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები.				

სემინარი 2		<p>აუდიტორული სამუშაოების სახეები, აუდიტორული მომსახურების სახეობები, აუდიტორთა ჯგუფების არსი და მათი თავისებურებანი, ფინანსური ანგარიშების აუდიტის პროცესის საერთო მიმოხილვა, აუდიტორული დასკვნა</p>
სემინარი 3		<p>. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა მსოფლიოს განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში. აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა საქართველოში.</p>
სემინარი 4		<p>. აუდიტის სტანდარტების არსი, მიზანი და ძირითადი ამოცანები; აუდიტორთა საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპები და ძირითადი მოთხოვნები; აუდიტორული ეთიკის კოდექსი</p>
სემინარი 5		<p>აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობა. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები. აუდიტის შემონმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმება და აუდიტის დაგეგმვა.</p>
სემინარი 6		<p>აუდიტორული შემონმების მიზნები და პროცედურები. აუდიტორული შემონმების მეთოდები და აუდიტორული მტკიცებულება. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები.</p>
სემინარი 7		<p>არსებითობა და რისკი. აუდიტორი სერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურების არსი.</p>
სემინარი 8		<p>შიდა კონტროლის სტრუქტურა, შიდა აუდიტის ორგანიზაცია, მისი არსი და ფუნქციები, აუდიტორულ საქმიანობაში სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება</p>

სემინარი 9		აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორიულ გარიგებაზე. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება.
სემინარი 10		აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა გაფორმება, აუდიტის შედეგების გაფორმება
სემინარი 11		სანარმოს ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის აუდიტორული შემოწმება; სანარმოს ბალანსის აქტივის აუდიტორული შემოწმება; სანარმოს ბალანსის ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის აუდიტორული შემოწმება;
სემინარი 12		აუდიტორის წერილობითი ინფორმაცია აუდიტის შედეგებზე: სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ცატარებული დასკვნის ფორმირება
სემინარი 13		აუდიტის ხარისხის კონტროლის არსი. აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის განხორციელების საფეხურები ასს-ის მიხედვით. აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურეობის ხარისხის კონტროლის განხორციელების წესი საქართველოში;
სემინარი 14		ბანკთაშორისი დასტურის პროცედურები-ასს 1000, კომპიუტერული საინფორმაციო სისტემების გარემოგანცალკევებული მიკრო კომპიუტერები-ასს 1001, ბანკის ზედამხედველობისა და გარე აუდიტორების ურთიერთობა, კომერციული ბანკების აუდიტი-1006
სემინარი 15		ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის

მიზანი, კორპორაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის (ანალიზური პროცედურების)მეთოდურ-პრაქტიკული ასპექტები, ფინანსური ინფორმაციების აუდიტის მაჩვენებელთა სისტემა,საწარმოს ფულადი სახსრების მოძრაობის ანგარიშგების ანალიზი-აუდიტი.

პრაქტიკის განრიგი

ადგილი			დაწყება		დამთავრება	
N	თარიღი					
ლონისძიება 1						
ლონისძიება 2						
ლონისძიება 3						
ლონისძიება 4						
ლონისძიება 5						
ლონისძიება 6						
ლონისძიება 7						
ლონისძიება 8						
ლონისძიება 9						
ლონისძიება 10						
ლონისძიება 11						
ლონისძიება 12						
ლონისძიება 13						
ლონისძიება 14						
ლონისძიება 15						

სავალდებულო
ლიტერატურა

1. თ. გელაშვილი, ც. ზარანდია, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, თბილისი, 2007;
2. თ. გელაშვილი, კ. ხუციშვილი, აუდიტი, სალექციო კურსი.
3. აუდიტის საფუძვლები, სალექციო კურსი, ტ. III, ბაფი, თბ., 2000;

დამატებითი
ლიტერატურა,
ინტერნეტი და სხვა
სასწავლო მასალა

1. საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“, თბილისი, 1995;
2. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი, საქართველოს აუდიტორთა საბჭო, თბ, 1999;
3. მონტგომერი, აუდიტი, გამომცემლობა „ფინანსები“, თბ., 1999;
4. ნ. ქებაძე, აუდიტის საფუძვლები, თბ, 2005;
5. ზ. ლიპარტია, გ. თოდუა, გ. ცაავა, აუდიტის საფუძვლები, თბ, 1997;

(გამოქვეყნებულია
საქართველოს პარლამენტის უწყებები
1995 წელი – 23-26)

**საქართველოს კანონი
აუდიტორული საქმიანობის შესახებ
1. ზოგადი დებულებანი**

მუხლი 1. აუდიტორული საქმიანობა საქართველოში
ნესრიგდება ამ კანონით და საქართველოს სხვა კანონმდებ-
ლობით.

“აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” საქართველოს
კანონი განსაზღვრავს საქართველოში აუდიტორული საქმი-
ანობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებს და
ანესრიგებს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ
ურთიერთობებს.

ეს კანონი გამოიყენება ყველა იმ სამეურნეო სუბიექ-
ტის საქმიანობის აუდიტორიული შემოწმებისას, რომელიც
შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

მუხლი 2. აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს აუდიტო-
რულ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტორული მომსახურების
განევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ
უზრუნველყოფას.

აუდიტორულ შემოწმებას (აუდიტს) ახორციელებენ აუ-
დიტორები და აუდიტური ფირმები სამეურნეო სუბიექტის
სამეწარმეო საქმიანობის, საჯარო ბუღალტრული აღრიც-
ხვისა და ანგარიშგების, დაბეგვრისა და სამეურნეო-საფი-
ნანსო საქმიანობისა და სანესდებო მოთხოვნების უტყუარო-
ბის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატი-
ვებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

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

აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება საქართველოს სპეციალურად 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 (სავალდებულო აუდიტი), აგრეთვე სამეურნეო სუბიექტის ინიციატივით (საინიციატივო აუდიტი) სათანადო ხელშეკრულების საფუძველზე. სამართალდამცავ 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. აუდიტური ფირმა არის სანარმო, რომელსაც აქვს საქართველოს ტერიტორიაზე აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია და რომლის ერთადერთი სანესდებო მიზანია აუდიტორული საქმიანობა.

აუდიტური ფირმას და მის ფილიალს აუდიტორული საქმიანობის უფლება ეძლევა მხოლოდ მაშინ, თუ მათში სულ ცოტა ერთი აუდიტორი მანაც მუშაობს.

მუხლი 6. აუდიტორული დასკვნა არის აუდიტორის მიერ სათანადო წესით შედგენილი, ხელმოწერით და ბეჭდვით დამონმებული ოფიციალური საბუთი, რომელშიც წარმოდგენილია დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშგების უტყუარობის, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვის სისრულის და მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ ნორმატივთან მისი შესაბამისობის შესახებ.

ექსპერტიზის სახით განეულ აუდიტორულ მომსახურებაზე ფორმდება საექსპერტო დასკვნა ან აქტი. აუდიტორული კონსულტაციები სამეურნეო სუბიექტებს შეიძლება გაენიოთ 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 საკანონიდებლო 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 ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება;

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

გ) აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზირების დებულების შემუშავება და დამტკიცება;

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

ე) აუდიტორთა და აუდიტორული ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეესტრების წარმოება;

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

ზ) აუდიტორული საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადანწყვეტა.

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

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

თ) ინდივიდუალური აუდიტორების და აუდიტური ფირმების საქმიანობის შესახებ წლიური ანგარიშის მიღება

და მისი შემდგომი ანალიზი. (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))

(ი) აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფის მიზნით ამ მუხლის "ა", "ბ" და "გ" ქვეპუნქტებით გათვალისწინებულ საკითხებზე ნორმატიული აქტების გამოცემა. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს ნორმატიული აქტია აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს კოლეგიის დადგენილება. (22.10.2009. 1877 ამოქმედდეს 2010 წლის 1 იანვრიდან.)

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, სანარმოს ხელმძღვანელად, ეკონომიკური პროფილის მეცნიერ მუშაკად ან პედაგოგად მუშაობის სულ ცოტა ხუთი წლის სტაჟი.

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

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

მუხლი 11. აუდიტორებსა და აუდიტორ ფირმებს საქართველოს ტერიტორიაზე შეუძლიათ აუდიტორულ საქმიანობას ეწეოდნენ მხოლოდ ლიცენზიის მიღების შემდეგ.

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

ლიცენზიები ცალ-ცალკე მიეცემათ:

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

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

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

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, რომელ-

თაც 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) ამოღებულია (24.06.2005 1792)

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.

III. აუდიტორული საქმიანობის წარმართვის წესები და პირები

მუხლი 16. აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება აუდიტორსა (აუდიტურ ფირმასა) და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულებით. (27.06.97. 810 პარლამენტის უწყებანი 33)

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

აუდიტორსა (აუდიტური ფირმასა) და დამკვეთს შორის დადებულ ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტის საგანი და შესრულების ვადები, აუდიტორული მომსახურების მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა და პირობები, მხარეთა პასუხისმგებლობა და სხვა.

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

ხელშეკრულების საგანი და პირობები კონფიდენციალური ინფორმაციაა.

მუხლი 17. სამეურნეო სუბიექტებს უფლება აქვთ ამოირჩიონ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა). აუდიტორები დამოუკიდებელნი არიან თავიანთი დამკვეთებისაგან, აგრეთვე მესამე მხარისაგან, მათ შორის სახელმწიფო ორგანოებისაგან, აგრეთვე იმ აუდიტური ფირმის მესაკუთრეებისა და ხელმძღვანელებისაგან, სადაც ისინი მუშაობენ.

მუხლი 18. აუდიტორიის (აუდიტური ფირმის) მიერ ხელშეკრულების პირობების შესრულება ფორმდება აუდიტორული დასკვნის მიღება-ჩაბარების აქტით. აუდიტორულ დასკვნას ადგენენ შესაბამისი ფორმით და დაამონმებენ აუდიტორიის ხელმოწერით.

IV. აუდიტორული საქმიანობის მონაწილეთა უფლება-მოვალეობანი

მუხლი 19. აუდიტორებს (აუდიტურ ფორმებს) უფლება აქვთ:

ა) მოქმედი კანონმდებლობის, ნორმებისა და სტანდარტების, დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების პირობების, პროფესიული ცოდნისა და გამოცდილების საფუძველზე დამოუკიდებლად განსაზღვრონ აუდიტის ფორმები და მეთოდები;

ბ) მიიღონ დამკვეთის ან მესამე პირების ხელთ არსებული ყველა საჭირო დოკუმენტი, რომლებიც შეეხება აუდიტის საგანს. ასეთი დოკუმენტების მქონე მესამე პირები ვალდებული არიან წარუდგინონ ისინი აუდიტორს (აუდიტურ

ფირმას) დამკვეთის მიერ დამონმებული მოთხოვნის შესაბამისად;

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

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

ე) მიიწვიონ ხელშეკრულების საფუძველზე სხვადასხვა პროფილის სპეციალისტები შემონმებაში მონაწილეობის მიხედვით.

მუხლი 20. აუდიტორები (აუდიტური ფირმები) მოვალენი არიან:

ა) აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას განუხრელად დაიცვან საქართველოს კანონმდებლობა, საქართველოში მოქმედი აუდიტორული სტანდარტები, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნები, დებულებები და ნორმატიული აქტები; (27.06.97. 810 პარლამენტის უწყებანი 33)

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

გ) აცნობონ დამკვეთს, აგრეთვე სათანადო მიმართვის შემთხვევაში მესაკუთრეებს, მათ რწმუნებულებს აუდიტის ჩატარებისას ბუღალტრული აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში გამოვლენილი ნაკლოვანებები;

დ) საიდუმლოდ შეინახონ აუდიტორული მომსახურების დროს მიღებული ინფორმაცია, არ გაახმაურონ კომერციული საიდუმლოების შემცველი ცნობები, გარდა საქართვე-

ლოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, არ გამოიყენონ ისინი თავიანთი ან მესამე პირის ინტერესებისათვის;

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

მუხლი 21. აუდიტის ჩატარება ეკრძალებათ:

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

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

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

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

მუხლი 22. სამეურნეო სუბიექტები, რომელთა საქმიანობა ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტორულ შემონმებას, ვალდებული არიან საანგარიშო წლის 31 დეკემბრამდე შეატყობინონ საგადასახადო ინსპექციას აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების დადების შესახებ. აუდიტორული დასკვნა საგადასახადო ინსპექციას ჩაბარდება წლიურ ანგარიშგებასთან ერთად.

სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული სხვა სუბიექტების აუდიტორული დასკვნები უნდა წარედგინოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს. (27.06.97. 810 პარლამენტის უწყებანი 33)

მუხლი 23. შესამონმებელი სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელები ვალდებული არიან:

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

ბ) ოპერატიულად აღმოფხვრან აუდიტორული შემონგებით გამოვლენილი ნაკლოვანებანი.

მუხლი 24. აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) რომელიც სათანადოდ არ შეასრულებს თავის მოვალეობებს, ქონებრივი და სხვა სახის პასუხისმგებლობა ეკისრება საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობისა და დამკვეთთან დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად.

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

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

მუხლი 25. აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადწყვეტილებით აუდიტორს /აუდიტორულ ფირმას/ შეიძლება ჩამოერთვას აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია შემდეგ შემთხვევებში:

ა) აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტის დადგენისას;

ბ) აუდიტის ჩატარებისას საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის, აუდიტორული სტანდარტების, აუდიტორის ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების განზრახ დარღვევის დროს; (27.06.97. 810 პარლამენტის უწყებანი 33)

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

დ) თუ აუდიტორი (აუდიტური ფირმა) ლიცენზიით გათვალისწინებულ 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 გაასაჩივრონ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება ლიცენზიის გაცემაზე უარის თქმის ან მისი ჩამორთმევის შესახებ; მათ უფლება აქვთ აგრეთვე ხელმეორედ მოითხოვონ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია მისი ჩამორთმევიდან ერთი წლის შემდეგ.

საქართველოს პარლამენტის

თავმჯდომარე - სახელმწიფოს

მეთაური ედუარდ შევარდნაძე

საქართველოს პარლამენტის

სპიკერი ვახტანგ გოგუაძე

თბილისი,

1995 წლის 7 თებერვალი.

623 - III

სარჩევი

თემა 1. აუდიტის არსი, მიზნები და ამოცანები	3
1.1. აუდიტის არსი, წარმოშობა და მისი განვითარების ადრეული ეტაპები	3
1.2 აუდიტის მიზნები და ამოცანები. ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის მომხმარებლები.....	9
თემა 2. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა და ორგანიზაცია	17
2.1. აუდიტორული საქმიანობის სახეები	17
2.2. აუდიტორული საქმიანობის სტრუქტურა.....	19
2.3. აუდიტორთა ჯგუფების არსი და მათი თავისებურებანი.....	22
2.4. ფინანსური ანგარიშების აუდიტის პროცესის საერთო მიმოხილვა	24
2.5. აუდიტორული დასკვნა.....	25
თემა 3. აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება და მისი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა.....	31
3.1 აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა მსოფლიოს ეკონომიკურად განვითარებულ ქვეყნებში	31
3. 2 აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი სისტემა საქართველოში	34
თემა 4. აუდიტის მეთოდოლოგია და აუდიტის სტანდარტები ..	43
4.1 აუდიტის სტანდარტების არსი, მიზნები და ძირითადი ამოცანები	43
4.2 აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპები და ძირითადი მოთხოვნები.....	49
4.3 აუდიტორის ეთიკის კოდექსი	51
თემა 5. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები და აუდიტის დაგეგმვა	65
5.1 აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობა.....	65
5.2. აუდიტის ჩატარების საფუძვლები	67
5.3. აუდიტორული შემონმების ჩატარებაზე ხელშეკრულების გაფორმება	70
5.4 აუდიტის დაგეგმვა	72
თემა 6. აუდიტორული შემონმების ჩატარების პროცესი	80
6.1. აუდიტორული შემონმების მიზნები და პროცედურები.....	80

6.2. აუდიტორული შემოწმების მეთოდები და აუდიტორული მტკიცებულება	82
6.3. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები	85
თემა № 7. აუდიტორული რისკის არსი, აუდიტური შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურები ...	92
7.1. არსებითობა და რისკი. რისკის არსი.....	92
7.2. აუდიტორული შერჩევა და სხვა შერჩევითი ტესტირების პროცედურების არსი	97
თემა 8 შიდა კონტროლის სტრუქტურა. სხვების მიერ შესრულებული აუდიტორული სამუშაოების გამოყენება.....	104
8.1. შიდა კონტროლის სტრუქტურა	104
8.2. აუდიტორულ საქმიანობაში სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოების გამოყენება	110
თემა 9 სპეციალიზირებული სფეროების აუდიტორული შემოწმება.....	119
9.1. აუდიტის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების მქონე აუდიტორულ გარიგებაზე	119
9.2. პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმება.....	124
თემა 10. აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა ფორმირება და აუდიტის შედეგების გაფორმება	131
10.1 აუდიტის დამამთავრებელ ეტაპზე შესრულებულ სამუშაოთა გაფორმება	131
10.2 აუდიტის შედეგების გაფორმება.....	135
თემა 11. საწარმოს ბალანსის მონაცემთა აუდიტორული შემოწმების საკითხები	146
11.1 საწარმოს ბალანსის სტრუქტურისა და შინაარსის სისწორის აუდიტორული შემოწმება	146
11. 2 საწარმოს ბალანსის აქტივის ნაწილის აუდიტორული შემოწმება	149
11.3 საწარმოს ბალანსის ვალდებულებების და საკუთარი კაპიტალის ნაწილის აუდიტორული შემოწმება.....	153
თემა 12. აუდიტის შედეგებზე აუდიტორის წერილობითი ინფორმაციის არსი. სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნების ფორმირება	160

12.1 აუდიტორული წერილობითი ინფორმაცია (ანგარიში) აუდიტის შედეგებზე	160
12.2 სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული დასკვნის ფორმირება	165
თემა: 13 აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლი.....	171
13.1 აუდიტის ხარისხის კონტროლის არსი.....	171
13.2 აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის განხორციელების საფეხურები ასს-ის მიხედვით...	173
13.3 აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლის განხორციელების წესი საქართველოში.....	176
თ ე მ ა 14. ბანკების აუდიტის ორგანიზაცია. ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვის და საფინანსო ანგარიშგების აუდიტი.....	181
14.1. ბანკების აუდიტის ორგანიზაცია და თავისებურებები	181
14.2. ბანკის ბუღალტრული აღრიცხვის და და საფინანსო ანგარიშგების აუდიტი.....	184
14.3. სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის ორგანიზაციისა და მდგომარეობის შეფასება	188
თემა 15. ბანკის კაპიტალის და სხვა ფულადი საშუალებების გამოყენების აუდიტი	192
15. 1. ბანკის ფულადი საშუალებების გამოყენების აუდიტი	192
15. 2. ბანკის კაპიტალის აუდიტი.....	195
თემა № 16 ბანკის საკრედიტო და საანგარიშსწორებო ოპერაციების, კონსოლიდირებული ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების უდიტი	200
16.1. საკრედიტო და საანგარიშსწორებო ოპერაციების აუდიტი.....	200
16.2. ბანკის კონსოლიდირებული ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგების აუდიტი	205
დამოუკიდებელ აუდიტორთა დასკვნა	210
დანართი 1 214	
გამოყენებული ლიტერატურა.....	269

**მისამართი: ახალციხე, რუსთაველის
ქ. № 122. II კორპუსი
ვებ გვერდი: <http://www.akhaltsikhe.edu.ge/>**



გამომცემლობა „უნივერსალი“

თბილისი, 0179, ი. შავსავაძის გზ. 19, ☎: 22 36 09, 8(99) 17 22 30
E-mail: universal@internet.ge