

ღედი ძნელაძე

აუდიტი

(მოკლე სალექციო თეორიული კურსი)

ბ ა თ უ მ ი

2013

დამტკიცებულია ბათუმის სახელმწიფო საზღვაო აკადემიის ბიზნესისა და მართვის ფაკულტეტის სხდომის მიერ (22.03.2013, ოქმი №5)

წინამდებარე ნაშრომი წარმოადგენს მოკლე სადექციო კურსს საგანში: „აუდიტი.“ მასში თანმიმდევრულად არის გადმოცემული აუდიტის წარმოშობა; აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები; აუდიტური საქმიანობის რეგულირება; აუდიტორთა ატესტაცია და ლიცენზირება; აუდიტორის ეთიკა; აუდიტის სახეები: შიდა და გარე აუდიტი; აუდიტის წარმოების ეტაპები; სავალდებულო აუდიტი; აუდიტური საქმიანობის სტანდარტები. დახასიათებულია აუდიტური შემოწმების ორგანიზაცია: აუდიტური შემოწმების მომზადება; აუდიტური შემოწმების დაგეგმვა; ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამუშაოების მოცულობის განსაზღვრა. მოცემულია აუდიტური შემოწმების ტექნოლოგია: შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება, აუდიტური რისკი, აუდიტური მტკიცებულებები, აუდიტური შერჩევა და განხილულია აუდიტური შემოწმების შედეგების დოკუმენტური გაფორმება.

ყოველი თემის ბოლოს, ტექსტი შეიცავს კითხვებსა და ტესტებს თვითკონტროლისათვის. ნაშრომში საფუძვლიანად არის დახასიათებული აუდიტის ჩატარების თეორიული საკითხები. ვფიქრობთ, იგი სრულყოფილ წარმოდგენას შეუქმნის სტუდენტებს აუდიტური საქმიანობის თავისებურებებზე და მნიშვნელობაზე, როგორც დამოუკიდებელი კონტროლის ფორმაზე და ეკონომიკური განვითარების აუცილებელ ელემენტზე.

წიგნი განკუთვნილია საქართველოს უმაღლესი სასწავლებლების ეკონომიკური პროფილის სტუდენტებისათვის კონსპექტ-სახელმძღვანელოდ.

მეცნიერ-რედაქტორი: ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის სრული პროფესორი, აკადემიკოსი **ვეგენი ბარათაშვილი,**

რეცენზენტები: ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, ბათუმის სახელმწიფო საზღვაო აკადემიის სრული პროფესორი **რომან მამულაძე**

ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, თსუ-ს ასოცირებული პროფესორი **ალექსანდრე ცერცვაძე**

შინაარსი

შესავალი	4
თავი 1. აუდიტური საქმიანობის არსი	7
1.1. აუდიტის წარმოშობა. აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები.....	7
1.2. კონტროლის ფორმები, მეთოდები და სახეები.....	11
1.3. აუდიტური საქმიანობის რეგულირება. აუდიტორთა ატესტაცია და ლიცენზირება.....	15
1.4. აუდიტორის ეთიკა.....	19
1.5. აუდიტის სახეები. შიდა და გარე აუდიტი. აუდიტის წარმოების ეტაპები.....	22
1.6. სავალდებულო აუდიტი.....	27
1.7. აუდიტური საქმიანობის სტანდარტები.....	31
თავი 2. აუდიტური შემოწმების ორგანიზაცია	36
2.1. აუდიტური შემოწმების მომზადება.....	36
2.2. აუდიტური შემოწმების დაგეგმვა.....	39
2.3. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამუშაოების მოცულობის განსაზღვრა	44
თავი 3. აუდიტური შემოწმების ტექნოლოგია	47
3.1. შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება.....	47
3.2. აუდიტური რისკი.....	52
3.3. აუდიტური მტკიცებულებები.....	57
3.4. ანალიზური პროცედურები.....	61
3.5. აუდიტური შერჩევა.....	64
3.6. სხვა ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოთა გამოყენება.....	67
თავი 4. აუდიტური შემოწმების შედეგების დოკუმენტური გაფორმება	71
4.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური დასკვნა.....	71
4.2. აუდიტის დამამთავრებელი ეტაპი და შესრულებულ სამუშაოთა შედეგებზე წერილობითი ინფორმაცია.....	77
4.3. სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტური შემოწმება და შესაბამისი აუდიტური დასკვნის მახასიათებლები.....	79
გამოყენებული ლიტერატურა.....	84

წინასიტყვაობა

წინამდებარე ნაშრომი წარმოადგენს მოკლე სალექციო თეორიულ კურსს საგანში აუდიტი”. იგი მოიცავს აუდიტის, როგორც დამოუკიდებელი კონტროლის სფეროში სპეციალისტების მომზადების თეორიული საბაზო კურსის ყველა ძირითად თემას. ლექციების კურსი შედგება 4 თავისაგან, რომლებიც თავის მხრივ მოიცავენ 19 პარაგრაფს. თითოეულ თავში განხილული საკითხები გადმოცემულია სტუდენტებისათვის გასაგები ენით და ყოველი მნიშვნელოვანი ელემენტის საფუძვლიანი განმარტებით.

პირველი თავი - **აუდიტური საქმიანობის არსი** - მოიცავს 7 პარაგრაფს. მათში განხილულია აუდიტის წარმოშობა; აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები; აუდიტური საქმიანობის რეგულირება; აუდიტორთა ატესტაცია და ლიცენზირება; აუდიტორის ეთიკა; აუდიტის სახეები: შიდა და გარე აუდიტი; აუდიტის წარმოების ეტაპები; სავალდებულო აუდიტი; აუდიტური საქმიანობის სტანდარტები.

სალექციო კურსში მნიშვნელოვანი ყურადღება ექცევა **აუდიტური შემოწმების ორგანიზაციას**. აღნიშნული საკითხები განხილულია მეორე თავში და წარმოდგენილია აუდიტური შემოწმების მომზადების, აუდიტის დაგეგმვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამუშაოების მოცულობის განსაზღვრის თემების სახით.

მესამე თავი - **აუდიტური შემოწმების ტექნოლოგია** – იძლევა დეტალურ განმარტებებს შიდა კონტროლის სისტემის შეფასების, აუდიტური რისკისა და აუდიტური მტკიცებულებების სახეების, აუდიტური შერჩევისა და ანალიზური პროცედურების, სხვა ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოთა გამოყენების შესახებ.

მეოთხე თავში მოცემულია საკითხები **აუდიტური შემოწმების შედეგების დოკუმენტური გაფორმების ხერხების შესახებ**. მასში დახასიათებულია ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური დასკვნის შედგენის წესი. განხილულია აუდიტის დამამთავრებელი ეტაპი და შესრულებულ სამუშაოთა შედეგებზე წერილობითი ინფორმაციის წარდგენის ფორმა. მოცემულია სამართალდამცავი ორგანოების დაგალებით ჩატარებული აუდიტური შემოწმების თავისებურებები და შესაბამისი აუდიტური დასკვნის მახასიათებლები.

უნდა აღინიშნოს, რომ წინამდებარე ნაშრომი მოკლე სალექციო კურსის სახით, განკუთვნილია სტუდენტებისათვის და ეკონომიკური საკითხებით დაინტერესებული პირებისათვის. მასში მოცემულია ყველა საჭირო და აუცილებელი თეორიული მასალა, რაც საფუძვლიან წარმოდგენას შეუქმნის მომხმარებელს აუდიტური საქმიანობის შესახებ. თუმცა, მოკლე სალექციო კურსი შესაძლოა ვერ მოიცავდეს სრულიად ამომწურავ ინფორმაციას დაინტერესებულ პირთათვის, რაც დამახასიათებელია ამ ტიპის ნაშრომისათვის.

შეიძლება ითქვას, რომ ნაშრომი საეხებით აკმაყოფილებს მოთხოვნას მისცეს საჭირო თეორიული ცოდნა სტუდენტებს აუდიტის, როგორც თანამდროვე ეკონომიკის ერთერთი უმნიშვნელოვანესი ატრიბუტის შესახებ.

ეკონომიკის მეცნიერებათა დოქტორი, ბათუმის
სახელმწიფო საზღვაო აკადემიის
სრული პროფესორი **რომან მამულაძე**

ავტორისაგან

საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლა ქვეყნის ეკონომიკის წინაშე ახალ მოთხოვნებს აყენებს, რასაც თან სდევს ახალი სპეციალობების, თეორიული და პრაქტიკული დისციპლინების შემოღება. მათ შორის მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს აუდიტურ კონტროლს.

აუდიტური საქმიანობა განიხილება, როგორც დამოუკიდებელი კონტროლის ფორმა, რომელიც ამოწმებს ეკონომიკური სუბიექტების ანგარიშებზე განხორციელებული ფინანსური ოპერაციების უტყუარობას და საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას.

საქართველოში აუდიტური საქმიანობა XX საუკუნის ბოლო ათწლეულში დაინერგა, მაგრამ მიუხედავად იმისა, რომ იგი შედარებით „ახალგაზრდა“ დისციპლინაა, დღეისათვის აუდიტის მონაწილეობის გარეშე წარმოდგენელია მატერიალური, თუ არამატერიალური წარმოების სფეროს ნებისმიერი დარგის ფუნქციონირება.

სამეურნეო საქმიანობის წარმართვისას, ორგანიზაციის ფინანსური წარმატებულობის მნიშვნელოვანი პირობაა საიმედო პარტნიორებისა და კლიენტების არჩევა. ისინი მიისწრაფიან დაამყარონ ხანგრძლივი ურთიერთობები ისეთ მწარმოებლებთან (მომსახურების გამწვევ ორგანიზაციებთან), რომლებიც გადახდისუნარიანები არიან. პარტნიორებს შორის ურთიერთობების დამყარების საფუძველი არის სამეურნეო ხელშეკრულებები და შეთანხმებები, რომელთა დადების დროს მნიშვნელოვანია პარტნიორის ფინანსური მდგომარეობის გათვალისწინება.

პარტნიორის ფინანსური საიმედოობის შეფასებისათვის აუცილებელია ინფორმაცია, რომლის მიღებაც შესაძლებელია საბუღალტრო (საფინანსო) ანგარიშგებიდან. საბაზრო ურთიერთობების დაჩქარებულმა განვითარებამ განაპირობა მაღალი ინტერესი სამეურნეო სუბიექტების ანგარიშგებების საიმედოობისა და დამაჯერებლობის მიმართ, რამაც ბიძგი მისცა ანგარიშგების აუდიტის განვითარებას. განსაკუთრებით ხაზგასასმელია, რომ ანგარიშგების სარწმუნოების მაღალმნიშვნელოვნებიდან გამომდინარე, აუდიტს ატარებენ არა მარტო ის სამეურნეო სუბიექტები, რომლებიც ვალდებული არიან კანონის თანახმად ჩაატარონ აუდიტური შემოწმება, არამედ ის ორგანიზაციებიც, რომლებიც აპირებენ ჩაერთონ ხანგრძლივ საპარტნიორო

ურთიერთობებში, ან მოიზიდონ დამატებითი ფინანსური რესურსები, ანდა დაინტერესებულნი არიან გადაუგადდეთ გადასახდელები და სხვ.

აუდიტი ასევე ტარდება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის, დამფუძნებელთა შემადგენლობის, საბუღალტრო-საფინანსო სამსახურების ხელმძღვანელობის შეცვლის დროს, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს ორგანიზაციის ფინანსური მდგრადობის, ანგარიშგების გამჭვირვალობისა და სარწმუნოების ობიექტური შეფასება. ანუ, შეფასდეს ორგანიზაციის უნარი, თავისდროულად შეასრულოს ნაკისრი ვალდებულებები. ასეთი კონტროლი განამტკიცებს თანამშრომელთა პასუხისმგებლობას და საშუალებას იძლევა ობიექტურად შეფასდეს შეცვლილი გუნდის მუშაობის შედეგები.

ზემოთ აღნიშნულიდან ნათლად ჩანს, თუ რაოდენ დიდი მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტურ კონტროლს მყარი საფინანსო-ეკონომიკური ურთიერთობების განხორციელებისათვის.

აუდიტური საქმიანობის განვითარებამ გამოიწვია აუდიტური შემოწმების ჩატარების რეგლამენტების განსაზღვრა, კერძოდ კი, აუდიტური საქმიანობის წესების (ე.წ. სტანდარტების) ფორმირება. აუდიტური კონტროლის განხორციელების დიდი გამოცდილება აქვთ განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებს. შესაბამისად, სწორედ ისინი აყალიბებენ და ხვეწენ საერთაშორისო აუდიტურ სისტემას და საერთაშორისო სტანდარტებს.

ჩვენს ქვეყანაშიც, აუდიტორთა რიცხვი თანდათან იზრდება, რაც იმაზე მიუთითებს, რომ კონტროლის აღნიშნული ფორმა მეტად მნიშვნელოვანი და საინტერესოა. ბუნებრივია, აუდიტური კონტროლის განხორციელების დროს მნიშვნელოვანია ყველა იმ სტანდარტისა და ეთიკური ნორმების დაცვა, რაც დაწესებულია როგორც სახელმწიფოს შიგნით, ისე საერთაშორისო საქმიანობის დროს.

საქართველოს პარლამენტთან არსებობს აუდიტური საქმიანობის საბჭო, რომელიც ეწევა აუდიტორთა ლიცენზირებას, ატესტაციას, საჭიროების შემთხვევაში მათ გადამზადებას და სხვა აუცილებელ საქმიანობას.

ჩვენი მიზანია, სტუდენტებს მივცეთ აუდიტური კონტროლის შესახებ თეორიული ცოდნა, რასაც წარმატებით გამოიყენებენ პრაქტიკულ საქმიანობაში.

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი
ლედი ძნელაძე

თავი 1. აუდიტური საქმიანობის არსი

1. 1. აუდიტის წარმოშობა. აუდიტის არსი, მიზანი და ამოცანები

აუდიტურ საქმიანობას დაახლოებით 200-წლიანი ისტორია აქვს. პირველი დამოუკიდებელი აუდიტი შეიქმნა XIX საუკუნეში ევროპის ქვეყნების სააქციო კომპანიებში. ისტორიულად აუდიტის სამშობლოდ ინგლისი ითვლება, სადაც 1862 წელს გამოიცა კანონთა სერია კომპანიებისათვის, რომელთა თანახმადაც აქციონერები ვალდებული იყვნენ წელიწადში ერთხელ მოეწვიათ სპეციალური მოხელე ბუღალტრული ანგარიშების და ანგარიშგების შესამოწმებლად.

სიტყვა „აუდიო“ ლათინურად ნიშნავს მოსმენას. პირდაპირი თარგმანი რასაკვირველია ზუსტად არ გამოხატავს იმ მთავარ დანიშნულებას, რისთვისაც არსებობს აუდიტური კონტროლი. მაგრამ, რადგანაც აუდიტური საქმიანობის დროს მტკიცებულებების მოპოვება ხდება, როგორც დოკუმენტურად, ისე ზეპირი გამოკითხვის შედეგად, ამდენად კონტროლის მოცემული ფორმის სახელწოდება, როგორც „აუდიტი“, სრულიად გასაგებია.

აუდიტის წარმოშობა სხვადასხვა მიზეზებმა განაპირობეს. უპირველესად აღსანიშნავია საწარმოს ხელმძღვანელების დაინტერესება (როგორც აქციონერების, ისე ადმინისტრაციის) მათ მიერ დაბანდებული ფულის გამოყენების შესახებ ზუსტი ინფორმაციის მისაღებად.

საწარმოს (ფირმის) ხელმძღვანელობას არ შეუძლია წარმოების მართვა მათ დაქვემდებარებაში მყოფი ბუღალტერიის მიერ წარმოდგენილი ზუსტი საფინანსო ინფორმაციის გარეშე. განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საფინანსო დაბანდებების რისკის უტყუარობა და ბანკთან ურთიერთობები.

თავის მხრივ, აქციონერებს სურთ დარწმუნდნენ როგორც ადმინისტრაციის (მენეჯერების) მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის უტყუარობაში, ასევე სურვილი აქვთ, რომ ეს ინფორმაცია (ანგარიშგება) სრულყოფილად ასახავდეს საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას. ამიტომ, საფინანსო ინფორმაციის სისწორის შესამოწმებლად და ანგარიშგების უტყუარობის დასამტკიცებლად იწვევენ სპეციალისტებს, რომლებსაც აქვთ აღიარებული ავტორიტეტი და ნდობა, წარმოადგინონ აუდიტი დამოუკიდებლად, მიკერძობის გარეშე და კეთილსინდისიერად. აღნიშნულ საქმიანობაში აუდიტორის პროფესიონალიზმს განსაზღვრავს

პირველ რიგში ბუღალტრული აღრიცხვის კარგი ცოდნა და შემდეგ, კანონების საფუძვლიანი ცოდნა. პირებს, რომელთაც სურთ გახდნენ ბუღალტერ-აუდიტორები, ესაჭიროებათ ხანგრძლივი სწავლა და სათანადო პრაქტიკა. ამასთანავე, მათ უნდა ჩააბარონ სპეციალური გამოცდა აუდიტორის ლიცენზიის მისაღებად პარლამენტის აუდიტური საქმიანობის საბჭოს.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე შეიძლება ჩამოვყალიბოთ, რომ აუდიტური მომსახურების აუცილებლობას განაპირობებენ შემდეგი გარემოებები:

1. არაობიექტური ინფორმაციის არსებობის შესაძლებლობა, თუკი დასაშვებია, ან უკვე არსებობს კონფლიქტი ადმინისტრაციასა (მენეჯერები) და საწარმოს აქციონერებს (მესაკუთრე) შორის;

2. რადგან ხელმძღვანელობის მხრიდან საბოლოო გადაწყვეტილების მიღება დამოკიდებულია ინფორმაციის ხარისხზე, სწორედ აუდიტური კონტროლი იძლევა ხარისხიანი და ობიექტური ინფორმაციის მიწოდების საშუალებას;

3. საჭიროა სპეციალური ცოდნა ინფორმაციის მოპოვება-შემოწმებისათვის. ასეთი ცოდნა კი გააჩნია აუდიტორს.

4. საჭიროა ინფორმაციის მომხმარებელს შეეძლოს მისი ხარისხის შეფასება (რამდენად ადეკვატური და მართალია ინფორმაცია). ამაში დახმარებას უწევს აუდიტორი.

ყველა ზემოაღნიშნული აუცილებელია იმისათვის, რომ დამოუკიდებელი ექსპერტი (ჩვენს შემთხვევაში აუდიტორი) მოემსახუროს დამკვეთს. ამიტომ დამკვეთმა (მენეჯერმა ან/და აქციონერმა) უნდა უზრუნველყოს შემოწმებელი ყველა საჭირო დოკუმენტაციით და ინფორმაციით.

აუდიტური მომსახურება - ესაა მომსახურება ფინანსური ინფორმაციის უტყუარობის დასადგენად. უტყუარი ინფორმაცია საწარმოს ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს ეფექტიანად დააბანდოს შემდგომში კაპიტალი, მიიღოს სხვადასხვა ეკონომიკური გადაწყვეტილებები და გააკეთოს საქმიანობის სამომავლო პროგნოზები.

გასათვალისწინებელია, რომ ინფორმაციის დამოუკიდებელი შემოწმება (ანუ აუდიტური შემოწმება) საავალდებულოა ეყრდნობოდეს სახელმწიფო კანონებსა და საგადასახადო სისტემას.

აუდიტი, ანუ აუდიტური საქმიანობა არის აუდიტორის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების, საგადასახადო-საანგარიშგებო დოკუმენტაციის და სხვა საფინანსო ვალდებულებების

მოთხოვნათა შემოწმება. მოწმდება ფირმის (საწარმოს) ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობა და მისი შესაბამისობა სამეურნეო და საფინანსო ოპერაციების ნორმატივებთან.

შემოწმება ეხება მთლიანად დანახარჯების აღრიცხვა-ანგარიშგების სინამდვილეს და სიზუსტეს, შემოსავლებს და ფინანსურ შედეგებს. შემოწმების დროს ძირითადი ყურადღება ექცევა ნორმატიული და საკანონმდებლო დოკუმენტაციის გამოყენებას, აღრიცხვა-ანგარიშგების წარმოების სისწორეს. შემოწმებით უნდა გამოვლინდეს საწარმოს რეზერვები ძირითადი და საბრუნავი ფონდების უკეთ გამოყენებისათვის. ე.ი აუდიტი - თავისი შინაარსით ეს არის დამოუკიდებელი საფინანსო ექსპერტიზა საბუღალტრო აღრიცხვის მოწესრიგებასა და სხვადასხვა საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების კანონიერებაზე. იგი მთავრდება აუდიტური დასკვნით.

აუდიტის მიზანია კონკრეტული ამოცანის გადაწყვეტა, რასაც კანონმდებლობა ითვალისწინებს (ეს ამოცანები ქვემოთაა ჩამოთვლილი).

აუდიტის ძირითადი მიზანია - ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო აღრიცხვის მოწესრიგება, შემოსავლებისა და ხარჯების ანგარიშგების სრულყოფა, საფინანსო-სამეურნეო ოპერაციების ანალიზი, აქტივების შეფასება, კონსულტაციების გაწევა საფინანსო, საბანკო, საგადასახადო და სამეურნეო სამართლის საკითხებზე. აგრეთვე, აუდიტის მიზანია გაარკვიოს თუ რამდენად შეესაბამება მოცემული საწარმოს საბუღალტრო აღრიცხვა მოქმედ კანონმდებლობას.

აუდიტორის ამოცანებია:

- შეამოწმოს ბალანსის შედგენის სისწორე, მოგებისა და ზარალის ანგარიშები და მათში არსებული ჩანაწერების უტყუარობა. ამიტომ უნდა შემოწმდეს ანგარიშგებაში ასახული ყველა აქტივი და პასივი, ყველა სააღრიცხვო დოკუმენტი, ძირითადი ფონდების შეფასების მეთოდიკა და გამოვლინდეს გადახრები დოკუმენტურ და ფაქტიურ შედეგებს შორის;

- დადგინდეს საბალანსო მოგების სისწორე „მოგება-ზარალის“ ანგარიშის შემოწმების საფუძველზე;

- შეამოწმოს ბალანსის აქტივისა და პასივის ყველა მუხლის სინთეზური და ანალიზური ანგარიშები;

- შეამოწმოს დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები. საწარმოში მიღებული სააღრიცხვო პოლიტიკა და მისი განხორციელება ცალკეულ სამეურნეო ოპერაციებში;

- უნდა შეამოწმოს ბრუნვებისა და ნაშთების სისწორე ყოველი თვის დასაწყისისათვის.

სამეურნეო სუბიექტი აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას თავისი შესვლულებით ირჩევს, რის შემდეგაც მათ შორის იდება ხელშეკრულება.

აუდიტური შემოწმება ეკრძალება, თუ შემკვეთი და აუდიტორი ნათესაურ კავშირში არიან. ან თუ აუდიტორს აქვს ფინანსური ინტერესი შესამოწმებელ ობიექტთან მიმართებაში.

შემოწმება სრულდება აუდიტური დასკვნით. დასკვნის დაწერაზე კლიენტს შეიძლება უარი ეთქვას, თუ იგი აუდიტორს არ წარუდგენს შესამოწმებლად სრულყოფილ დოკუმენტაციას.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. როგორ განიმარტება აუდიტი, ანუ აუდიტური საქმიანობა?
2. რომელი გარემოებები განაპირობებენ აუდიტური მომსახურების აუცილებლობას?
3. განმარტეთ აუდიტის ძირითადი მიზანი.
4. ჩამოაყალიბეთ აუდიტორის ამოცანები.

ტესტები შეძენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. სად და როდის წარმოიშვა აუდიტი?
 - ა) საფრანგეთში, მე-20 საუკუნეში;
 - ბ) ინგლისში, მე-19 საუკუნეში;
 - გ) რუსეთში, მე-17 საუკუნეში;
 - დ) აშშ-ში მე-19 საუკუნეში.
2. რას წარმოადგენს აუდიტი თავისი შინაარსით?
 - ა) დამოუკიდებელ ექსპერტიზას;
 - ბ) სახელმწიფო სტრუქტურებზე დაქვემდებარებულ მაკონტროლებელ ორგანოს;
 - გ) მხოლოდ კერძო სტრუქტურების კონტროლის საშუალებას;
 - დ) არბიტრაჟის ქვედანაყოფს.

3. რა არის აუდიტური მომსახურება?

- ა) ეს არის მომსახურება საიმედო პარტნიორის დასადგენად;
- ბ) ეს არის მომსახურება ფინანსური ინფორმაციის უტყუარობის დასადგენად;
- გ) ეს არის მომსახურება საქონლის გასაღების ბაზრის დასადგენად;
- დ) ეს არის საყოფაცხოვრებო მომსახურების სახეობა.

4. რას უნდა ეყრდნობოდეს აუდიტური შემოწმება?

- ა) სავალდებულოა ეყრდნობოდეს სახელმწიფო კანონებსა და საგადასახადო სისტემას.
- ბ) აუდიტორის კერძო მოსაზრებებს;
- გ) ეკონომიკური სუბიექტის შიდა განაწესს;
- დ) პარტნიორ საწარმოებთან დადებულ კონტრაქტებს.

5. როდის იკრძალება აუდიტური შემოწმება?

- ა) თუ შემკვეთი და აუდიტორი ნათესაურ კავშირში არიან;
- ბ) თუ აუდიტორს აქვს ფინანსური ინტერესი შესამოწმებელ ობიექტთან მიმართებაში;
- გ) თუ აუდიტორს დაუმთავრდა ლიცენზიის ვადა;
- დ) ყველა შემთხვევაში იკრძალება.

12. კონტროლის ფორმები და სახეები

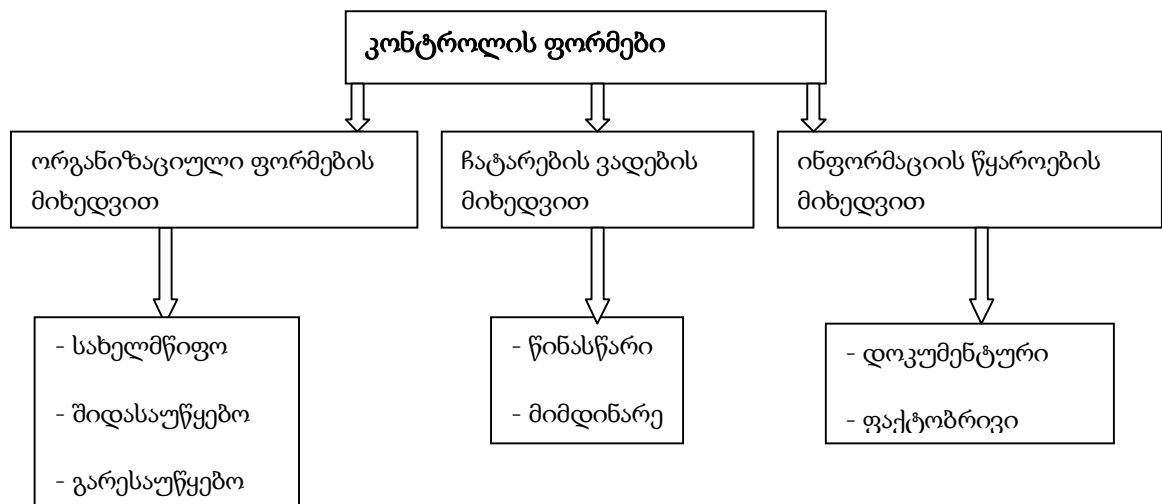
მიზანშეწონილია, ვიდრე უშუალოდ აუდიტური კონტროლის თავისებურებებზე ვისაუბრებთ, განვიხილოთ კონტროლის სხვა ძირითადი ფორმები და სახეები, რომლებიც გამოიყენება ფინანსური შემოწმებების განხორციელების დროს. არსებობენ კონტროლის სხვადასხვა ფორმები, ესენია:

1) **კონტროლი ორგანიზაციული ფორმების მიხედვით**, რომელიც თავის მხრივ იყოფა: სახელმწიფო, საუწყებო (ანუ შიდასაუწყებო), გარესაუწყებო, აუდიტურ და შიდასამეურნეო კონტროლის სახეებად;

2) **კონტროლი ჩატარების ვადების მიხედვით**, რომელიც იყოფა: წინასწარი, მიმდინარე (ანუ ოპერატიული) და შემდგომი კონტროლის სახეებად;

3) **კონტროლი ინფორმაციის წყაროების მიხედვით**, რომელიც იყოფა: დოკუმენტური და ფაქტობრივი კონტროლის სახეებად (იხ.სქემა1)

სქემა 1.



განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

სახელმწიფო კონტროლი უპირატესად ხორციელდება კონტროლისა და მართვის სახელმწიფო ორგანოების, აგრეთვე ხელისუფლების საკანონმდებლო ორგანოს (პარლამენტი) მიერ.

საუწყებო (ანუ შიდასაუწყებო) კონტროლი ტარდება სამინისტროების, კომიტეტების, დეპარტამენტების და სახელმწიფო მართვის სხვა ორგანოების (ანუ სხვადასხვა უწყებების) მიერ, მათზე დაქვემდებარებული ორგანიზაციულ-დაწესებულებების საქმიანობაზე.

გარესაუწყებო კონტროლი ხორციელდება სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის უწყების (კონტროლის პალატა), ანდა ფინანსთა სამინისტროს მიერ სხვადასხვა საწარმოების, ან ორგანიზაციების მიმართ საწარმო-სამეურნეო საქმიანობის რევიზიის ფორმით.

აუდიტური კონტროლი ხორციელდება საწარმოების (ფირმების) საქმიანობაზე აუდიტური ფირმების, ან დამოუკიდებელი (კერძო) აუდიტორების მიერ, რომელთაც აქვთ აუდიტური საქმიანობის წარმოების ლიცენზია.

შიდასამეურნეო კონტროლი ტარდება საწარმოს (ფირმის) შიგნით მის ფილიალებზე, ბრიგადებზე, საამქროებზე, განყოფილებებზე და სხვა შიდასამეურნეო ფორმირებებზე მათი ხელმძღვანელების, სპეციალისტების, შტატიანი რევიზორ-კონტროლიორების მიერ.

წინასწარი კონტროლი ტარდება მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებამდე და სამეურნეო ოპერაციის დაწყებამდე. იგი პროფილაქტიკური ხასიათისაა. მისი ობიექტები შეიძლება იყვნენ: შიდასამეურნეო გეგმები, ბიზნესგეგმები, საპროექტო-სახარჯთაღრიცხვო დოკუმენტაცია, დოკუმენტები ფულადი რესურსების გაცემაზე, პროდუქციის გაშვებაზე და სხვ. წინასწარი კონტროლის მიზანია, თავიდან აიცილოს თანამდებობის პირთა უკანონო ქმედებანი, უკანონო და ეკონომიკურად მიზანშეუწონელი სამეურნეო ოპერაციები.

მიმდინარე კონტროლი, როგორც წესი ტარდება სხვადასხვა სამეურნეო ოპერაციის შესრულების პროცესში. სწორედ ამიტომ უწოდებენ მიმდინარე კონტროლს ოპერატიულსაც.

შემდგომი კონტროლი ხორციელდება სამეურნეო ოპერაციის დასრულების შემდეგ. ამგვარი კონტროლის ობიექტების რაოდენობას განსაზღვრავს თვითონ შემმოწმებელი გამომდინარე სხვადასხვა ფაქტორებიდან. მაგალითად, შემოწმების მიზნებიდან და ამოცანებიდან, ოპერაციის განხორციელებისათვის საჭირო ფინანსური დანახარჯებიდან და ა.შ. შემდგომი კონტროლის სუბიექტებად (ანუ შემმოწმებლებად) გვევლინებიან სხვადასხვა საფინანსო-საგადასახადო ორგანოები, საბაჟო

კონტროლის ორგანოები, ასევე გარე აუდიტი (მას განსაკუთრებული ადგილი უკავია, როგორც დამოუკიდებელი კონტროლის ფორმას).

დოკუმენტური კონტროლი ითვალისწინებს პირველადი დოკუმენტების გამოყენებას შესრულებული სამეურნეო ოპერაციის უტყუარობის და კანონიერების დასადგენად, საღრიცხვო რეესტრებისა და ანგარიშგების შესადგენად.

ფაქტობრივად ითვლება კონტროლი, როდესაც შესამოწმებელი ობიექტის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი მდგომარეობა დგინდება გამოკვლევის, დათვალიერების, გაზომვის, გადათვლის, აწონვის, ლაბორატორიული ანალიზის და სხვა საშუალებებით. ე.ი. მოწმდება ობიექტის ფაქტობრივი მდგომარეობა. ფაქტობრივი კონტროლის შესამოწმებელი ობიექტებია: ნაღდი ფული საღაროში, ძირითადი ფონდები, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, მზა პროდუქცია, შესრულებული სამუშაო და სხვ.

კონტროლის აღნიშნული მეთოდები და საკონტროლო საქმიანობის არსებული სისტემა საშუალებას იძლევა მოხდეს შემოწმებების ორგანიზება რევიზიის, აუდიტის, თემატური შემოწმების, გამოძიების და სამსახურებრივი გამოკვლევის გამოყენების საშუალებით.

რევიზია - ეს არის კონტროლის სისტემა, რომელიც ხორციელდება რევიზორის, ან სარევიზიო ჯგუფის მიერ, როდესაც დგინდება შესრულებული სამეურნეო ოპერაციის კანონიერება, და საიმედოობა, აგრეთვე ამ ოპერაციების შესრულებაში თანამდებობის პირთა მოქმედების სისწორე. რევიზია ტარდება შიდასაუწყებო კონტროლის განხორციელების დროს, სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ორგანიზების დროს (გარესაუწყებო) და სხვ.

აუდიტი - არის ბუღალტრული აღრიცხვის, საფინანსო ანგარიშგების და ბუღალტრული ბალანსის მდგომარეობის დამოუკიდებელი ექსპერტიზა.

თემატური შემოწმება - ეს არის საწარმოში საფინანსო-სამეურნეო, ან საწარმოს საქმიანობის რომელიმე კონკრეტული თემის შემოწმება. მაგალითად, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების აღრიცხვის ორგანიზაციის შემოწმება, ფულადი საშუალებების შენახვის შემოწმება და სხვ.

გამოძიება - წარმოადგენს პროცესუალურ საქმიანობას, რომლის დროსაც ადგენენ ამა თუ იმ ოპერაციის შესრულებაში ცალკეული პირების

დანაშაულებრივ ქმედებას, რომელიც უკავშირდება ფულადი საშუალებების მითვისებას, მატერიალურ ფასეულობათა მიტაცებას, თანამდებობის ბოროტად გამოყენებას. გამოძიება ხორციელდება სასამართლო-საგამოძიებო ორგანოების მიერ და რეგულირდება განსაკუთრებული პროცესუალური კანონმდებლობით.

სამსახურებრივი გამოკვლევა - ითვალისწინებს საწარმოში თანამდებობის პირთა მოვალეობის შესრულების შემოწმებას, აგრეთვე იმ თანამდებობრივი დოკუმენტების შემოწმებას, რომლებიც არეგულირებენ წარმოებით ურთიერთობებს. იგი ტარდება სპეციალური კომისიის მიერ, რომელიც იქმნება საწარმოს ხელმძღვანელის ბრძანებით, მატერიალური ფასეულობების დატაცების, მითვისების, დაკარგვის, გაფუჭების, დანაკლისის და სხვათა გამოვლინების შემთხვევაში.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. ჩამოთვალეთ კონტროლის ფორმები.
2. რა არის რევიზია?
3. რა არის თემატური შემოწმება?
4. დაახასიათეთ წინასწარი, მიმდინარე (ანუ ოპერატიული) და შემდგომი კონტროლის სახეები.
5. დაახასიათეთ დოკუმენტური და ფაქტობრივი კონტროლი.

ტესტები შეპენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. ვის მიმართ ტარდება შიდასამეურნეო კონტროლი?

- ა) საწარმოს ხელმძღვანელობის მიმართ;
- ბ) საწარმოს პარტნიორების მიმართ;
- გ) საფინანსო განყოფილებების მიმართ;
- დ) საწარმოს (ფირმის) შიგნით მის ფილიალებზე, ბრიგადებზე, საამქროებზე, განყოფილებებზე.

2. როდის ტარდება წინასწარი კონტროლი?

- ა) სამეურნეო ოპერაციის დაწყებისთანავე;
- ბ) იგი ტარდება ორი წლით ადრე, ხარჯთაღრიცხვის შედგენამდე;

გ) მმართველობითი გადაწყვეტილებების მიღებამდე და სამეურნეო ოპერაციის დაწყებამდე;

დ) წინასწარი კონტროლის ჩატარება საჭირო არ არის.

3. როგორ იყოფა კონტროლი ინფორმაციის წყაროების მიხედვით?

ა) იყოფა დოკუმენტურ და სამეურნეო კონტროლის სახეებად;

ბ) გაზომვითი და გადათვლითი კონტროლის სახეებად;

გ) დოკუმენტური და ფაქტობრივი კონტროლის სახეებად;

დ) საბალანსო და ბალანსგარეშე ანგარიშების კონტროლის სახეებად.

5. როგორ იყოფა კონტროლი ორგანიზაციული ფორმების მიხედვით?

ა) სახელმწიფო და არასახელმწიფო კონტროლის სახეებად;

ბ) სახელმწიფო, საუწყებო (ანუ შიდასაუწყებო), გარესაუწყებო, აუდიტურ და შიდასამეურნეო კონტროლის სახეებად;

გ) აუდიტურ და სახელმწიფო კონტროლის სახეებად;

დ) სავალდებულო და ნებაყოფლობით კონტროლის სახეებად.

1.3. აუდიტური საქმიანობის რეგულირება. აუდიტორთა ატესტაცია და ლიცენზირება

აუდიტური საქმიანობა საქართველოში რეგულირდება 1995 წლის 7 თებერვლის კანონით „აუდიტური საქმიანობის შესახებ.“ იგი განსაზღვრავს აუდიტური საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივ საფუძვლებს საქართველოში და აწესრიგებს ამ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებს. აღნიშნული კანონი გამოიყენება ყველა იმ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის აუდიტის დროს, რომელიც შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად.

აუდიტური საქმიანობა მთლიანობაში მოიცავს: აუდიტურ შემოწმებას (აუდიტს), აუდიტური მომსახურების გაწევას, აგრეთვე აუდიტის ორგანიზაციულ და მეთოდურ უზრუნველყოფას.¹

კანონის თანახმად, აუდიტორი არის ფიზიკური პირი, რომელსაც აქვს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტური საქმიანობის საბჭოს მიერ გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი. იგი აუდიტურ საქმიანობას ეწევა ინდივიდუალურად, ლიცენზიის საფუძველზე ანდა აუდიტური ფირმის მეშვეობით².

აუდიტური საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება
გულისხმობს: ა) აუდიტური საქმიანობის საკანონმდებლო უზრუნველყოფას;
ბ) აუდიტორთა ატესტაციას; გ) აუდიტური საქმიანობის ლიცენზირებას.

საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით შექმნილია პარლამენტთან არსებული აუდიტური საქმიანობის საბჭო, რომლის კომპეტენცია და ფუნქციები განისაზღვრება აღნიშნული კანონით და აუდიტური საქმიანობის საბჭოს დებულებით, რომელსაც ასევე ამტკიცებს საქართველოს პარლამენტი.

აუდიტური საქმიანობის საბჭოს ძირითადი კომპეტენციებია:

1. აუდიტის ჩატარების სტანდარტებისა და მეთოდური რეკომენდაციების შემუშავება;
2. აუდიტორთა ატესტაციისათვის საკვალიფიკაციო მოთხოვნების შემუშავება და დამტკიცება;

¹1995 წლის 7 თებერვლის კანონი „აუდიტური საქმიანობის შესახებ“, მუს. 2

² იქვე, მუს. 4

3. აუდიტური საქმიანობის ლიცენზირების დებულების შემუშავება და დამტკიცება;

4. აუდიტორთა კადრების მომზადებისა და გადამზადების (კვალიფიკაციის ამაღლების) სისტემის შექმნა, აუდიტორთა ატესტაცია, აუდიტორთა ლიცენზირება;

5. აუდიტორთა და აუდიტური ფირმების ერთიანი სახელმწიფო რეგისტრის წარმოება;

6. აუდიტურ საქმიანობაზე სხვა სახელმწიფოების მიერ გაცემული დოკუმენტების ლეგალიზება საქართველოს ტერიტორიაზე და უცხო ქვეყნების აუდიტორების (აუდიტური ფირმების) ლიცენზირება;

7. აუდიტური საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირებასთან დაკავშირებული სხვა საკითხების გადაწყვეტა.

დასაშვებია აუდიტორების მუშაობის ხარისხის კონტროლი, მათ მიერ საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტური სტანდარტების, აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის მოთხოვნების, დებულებებისა და ნორმატიული აქტების დარღვევის ფაქტების გამოვლენა და სათანადო რეაგირება.

აუდიტორთა ატესტაციას (კვალიფიკაციის დონის განსაზღვრას) ახდენს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტური საქმიანობის საბჭო.

საატესტაციო გამოცდაზე დაიშვებიან ეკონომიკური ან/და იურიდიული განათლების მქონე პირები, რომელთაც მუშაობის არანაკლებ 5 წლის საერთო სტაჟიდან აქვთ სპეციალობით მუშაობის არანაკლებ 3 წლის სტაჟი (მაგალითად, ბუღალტრად, ეკონომისტად, რევიზორად, იურისტად, ეკონომიკური პროფილის მეცნიერ-მუშაკად ან პედაგოგად მუშაობის სულ მცირე 3 წლის სტაჟი).

გამოცდაზე არ დაიშვებიან ნასამართლევი, დაკავებული თანამდებობიდან ფინანსური წესრიგის დარღვევის გამო გათავისუფლებული, ან ამ დარღვევისთვის გასამართლებული პირები.

დამოუკიდებლად მომუშავე აუდიტორებისათვის საატესტაციო გამოცდების ჩაბარების შემთხვევაში გაიცემა საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი (მისი მოქმედების ვადა არ შეიძლება იყოს 5 წელზე მეტი), აუდიტორის დამადასტურებელი პირადობის მოწმობა სახელმწიფო რეგისტრაციით. სააუდიტორო ფირმებზე გაიცემა დამადასტურებელი დოკუმენტები, აუდიტორთა პირადობის მოწმობის ასლები სახელმწიფო რეგისტრაციით იმ

აუდიტორებზე, რომელთა წარდგინებასაც მოახდენს აუდიტური ფირმა და რომლებსაც უკვე გააჩნიათ კვალიფიკაციის ატესტატი.

აუდიტორებს და აუდიტურ ფირმებს, ამა თუ იმ საქმიანობის სფეროში აუდიტის საწარმოებლად, ეძლევათ სპეციალური ლიცენზია და მხოლოდ ამის შემდეგ აწარმოებენ აუდიტს. ლიცენზიას იძლევა აუდიტური საქმიანობის საბჭო. ლიცენზიის მიღების უფლება აქვთ მხოლოდ ატესტირებულ აუდიტორებს და სახელმწიფო რეგისტრაციაგაყვანილ აუდიტურ ფირმებს.³ ლიცენზიის მოქმედების ვადა არ აღემატება 5 წელს.

ლიცენზიები ცალცალკე გაიცემა:

- ა) საბანკო აუდიტზე;
- ბ) სადაზღვევო ორგანიზაციათა აუდიტზე;
- გ) ბირჟების, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტზე;
- დ) ზოგად აუდიტზე.

ლიცენზიები შეიძლება გააუქმოს შესაბამისმა ორგანომ, აუდიტორის არასანდოობის დამადასტურებელი ფაქტების გამოვლენის, მესამე პირზე ინფორმაციის გადაცემის, ლიცენზიის გაცემის შემდეგ ნასამართლეობის აღმოჩენის, ან მუშაობის პერიოდში დაბალი კვალიფიკაციის გამოვლენის შემთხვევაში.

აუდიტური კონტროლი გამოიყენება ყველა ეკონომიკური სუბიექტის მიმართ, რომელიც შექმნილია საქართველოში მოქმედი შესაბამისი კანონმდებლობის საფუძველზე: საწარმოების, ორგანიზაციების, ბანკების, საფინანსო-საკრედიტო ჯგუფების, საინვესტიციო ფონდების და სხვა ორგანიზაციების მიმართ.

აუდიტური შემოწმებით დგინდება ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგების უტყუარობა, რეალობა და ობიექტურობა.

აუდიტორებმა შემოწმება შეიძლება ჩაატარონ სახელმწიფო ორგანოების დავალებით, პროკურორის სანქციის შესაბამისად სასამართლოსა და არბიტრაჟის სასამართლო პროცესებთან დაკავშირებით. სახელმწიფო ორგანოები ასეთ შემთხვევაში კისრულობენ აუდიტორისა და მისი ოჯახის წევრების უსაფრთხოების დაცვას. შემოწმების საფასურს იხდის შესამოწმებელი ობიექტის ხელმძღვანელობა (თუ განმეორებით მოითხოვეს იგივე საქმის შემოწმება, მაშინ ანაზღაურება ხდება სახელმწიფო

³1995 წლის 7 თებერვლის კანონი „აუდიტური საქმიანობის შესახებ“, მუხ. 11

ბიუჯეტიდან), ხოლო თუ იმ მომენტისთვის შესაბამისი სახსრები არ გააჩნია, მაშინ ანაზღაურება ხდება ბიუჯეტიდან და ობიექტის ქონების გაყიდვის შემდეგ დაიფარება დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე.

სასამართლო ექსპერტიზის დროს აუდიტორი ასრულებს ექსპერტ-ბუღალტრის ფუნქციას, რადგან იძლევა სრულყოფილ დასკვნას სპეციალიზებული ცოდნის საფუძველზე. ექსპერტ-ბუღალტერს უფლება აქვს მოითხოვოს სასამართლო პროცესის შეჩერება ექსპერტიზის დასრულებამდე, რათა დასკვნა იყოს სრულყოფილი.

კითხვები თემის შესავლის კონტროლისათვის

1. კანონის თანახმად, ვინ არის აუდიტორი?
2. რას გულისხმობს აუდიტური საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება?
3. რომელი პირები არ დაიშვებიან აუდიტორთა საატესტაციო გამოცდაზე?
4. ვინ ანაზღაურებს აუდიტორის შრომას სახელმწიფო ორგანოების დავალებით აუდიტის ჩატარების დროს?
5. ჩამოთვალეთ აუდიტური საქმიანობის საბჭოს ძირითადი კომპეტენციები,
6. რომელი პირები დაიშვებიან აუდიტორთა საატესტაციო გამოცდაზე?
7. რა შემთხვევაში შეიძლება გააუქმოს აუდიტორის ლიცენზიები შესაბამისმა ორგანომ?

ტესტები შეძენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რომელი კანონით რეგულირდება საქართველოში აუდიტორთა საქმიანობა?
 - ა) 1996 წლის 7 თებერვლის კანონით "აუდიტური საქმიანობის შესახებ";
 - ბ) 1995 წლის 7 თებერვლის კანონით "აუდიტური საქმიანობის შესახებ";
 - გ) 1995 წლის 8 იანვრის კანონით "აუდიტური საქმიანობის შესახებ";
 - დ) 2000 წლის 15 იანვრის კანონით "აუდიტური საქმიანობის შესახებ";
2. რომელი სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა კონტროლდება კანონით „აუდიტური საქმიანობის შესახებ“?
 - ა) ტრანსნაციონალური კომპანიების საქმიანობა;

ბ) იმ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობა, რომელიც შექმნილია საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად;

გ) მხოლოდ სასოფლო-სამეურნეო საწარმოების;

დ) შპს-ებისა და კოოპერატივების.

3. დასაშვებია თუ არა აუდიტორების მუშაობის ხარისხის კონტროლი?

ა) დასაშვებია პარლამენტთან არსებული აუდიტური საქმიანობის საბჭოს მიერ;

ბ) დაუშვებელია, რადგან აუდიტორი არის დამოუკიდებელი ექსპერტი;

გ) დასაშვებია, თუ არის პროკურორის სანქცია;

დ) დასაშვებია, თუ აუდიტორი მუშაობს დამოუკიდებლად და არა აუდიტურ ფირმაში.

4. რამდენი წელია აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერტიფიკატის და ლიცენზიის მოქმედების ვადა?

ა) 3 წელი;

ბ) 10 წელი;

გ) 5 წელი;

დ) 2 წელი.

5. რომელი დარგების აუდიტზე გაიცემა ლიცენზიები ცალცალკე?

ა) ზოგად აუდიტზე;

ბ) საბანკო აუდიტზე და სადაზღვევო ორგანიზაციათა აუდიტზე;

გ) ბირჟების, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტზე;

დ) ყველა მათგანზე.

14. აუდიტორის ეთიკა

აუდიტის ჩატარების დროს დასახული მიზნის მისაღწევად აუდიტური საქმიანობის წარმართვაში ხელისშემწყობი მოთხოვნებია: აუდიტორის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა შემოწმების ჩატარების დროს; პროფესიონალიზმი; კომპეტენტურობა და კეთილსინდისიერება; სტატისტიკისა და ეკონომიკური ანალიზის მეთოდების გამოყენება; ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება; რაციონალური გადაწყვეტილების მიღების უნარი აუდიტური შემოწმების შედეგებზე დაყრდნობით; კეთილგანწყობა და ლოიალობა კლიენტთან დამოკიდებულებაში; აუდიტორის პასუხისმგებლობა მისი რეკომენდაციებიდან და დასკვნებიდან გამომდინარე; აუდიტორის პროფესიული ავტორიტეტის ამადლებისათვის მუდმივი ხელშეწყობა.

ზემოთ ჩამოთვლილი თავისებურებები განსაზღვრავენ აუდიტორის ქცევის ნორმებს.

აუდიტორის დამოუკიდებლობა განპირობებულია იმით, რომ იგი არ ითვლება რომელიმე სახელმწიფო დაწესებულების თანამშრომლად, არ ექვემდებარება საკონტროლო-სარევიზიო ორგანოებს და არ მუშაობს მათი კონტროლის ქვეშ, იცავს პროფესიონალ აუდიტორთა გაერთიანების (ასოციაციის) სტანდარტებს, არ აქვს არანაირი ქონებრივი და პირადი ინტერესები შესამოწმებელ ობიექტში.

ობიექტურობა ნიშნავს სწორი დასკვნების გამოტანას, რაც უზრუნველყოფილია მაღალი პროფესიული მომზადებით, დიდი პრაქტიკული გამოცდილებით, უახლესი მეთოდური ლიტერატურის ცოდნით.

კონფიდენციალობა - მნიშვნელოვანი მოთხოვნაა აუდიტის განხორციელებისთვის. აუდიტორმა არ უნდა წარუდგინოს არანაირ ორგანოს არანაირი ცნობები მის მიერ შემოწმებული ობიექტის სამეურნეო საქმიანობის შესახებ. კლიენტის საიდუმლოების გახმაურებისათვის აუდიტორს ეკისრება მორალური პასუხისმგებლობა კანონით. ხოლო თუკი გათვალისწინებულია ხელშეკრულებაში, აუდიტორი კისრულობს მატერიალურ პასუხისმგებლობასაც, იმ ოდენობით რა ზარალიც მიაყენა კლიენტს.

აუდიტორი აუცილებლად უნდა იყოს მაღალი კვალიფიკაციის მქონე პროფესიონალი და მუდმივად ზრუნავდეს კვალიფიკაციის საჭირო დონეზე შენარჩუნებისათვის. მან არ უნდა გაუწიოს მომსახურება კლიენტს ეკონომიკის იმ სფეროში, რომელშიც არ გააჩნია საკმარის პროფესიული ცოდნა.

შემოწმების შედეგების მიხედვით აუდიტორს უნდა შეეძლოს **გააკეთოს აუცილებელი რაციონალური დასკვნები**, რომლებიც კლიენტს დაეხმარებიან მუშაობის ორგანიზებასა და საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოებაში.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა იმაში გამოიხატება, რომ იგი პასუხს აგებს თავის დაწერილ დასკვნაზე შემოწმებული ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

პროფესიული მოვალეობის შესრულების დროს აუდიტორმა აუცილებელია დაიცვას შემდეგი წესები და მოთხოვნები:

1. მორალის საერთო ნორმები (ანუ აუდიტორის ეთიკა);
2. გარე აუდიტური სტანდარტების მოთხოვნები (ზოგადად, გარე სტანდარტები);
3. შიდა აუდიტური სტანდარტების მოთხოვნები;
4. კანონმდებლობა.

აუდიტორს უნდა ჰქონდეს **კეთილგანწყობა თავის კლიენტთან**. თუ შემოწმების პერიოდში აუდიტორი აღმოაჩენს, რომ სააღრიცხვო დოკუმენტებში დაფიქსირებულია არაზუსტი ინფორმაცია ფაქტობრივთან შედარებით, მან არ უნდა გაამახვილოს მასზე ყურადღება მანამ, სანამ არ დაწერს საბოლოო დასკვნას და მიზეზებს არ გამოიკვლევს დეტალურად. აუდიტორი და კლიენტი ერთმანეთს სხვებისგან დამოუკიდებლად ირჩევენ და ამდენად, მათ შორის უნდა არსებობდეს კეთილი დამოკიდებულება. თუ წარმოიშობა კონფლიქტი, მაშინ საქმეს სასამართლოში განიხილავენ და შესრულება ყველა ის პუნქტი, რაც დადებულ ხელშეკრულებაშია ასახული.

შესამოწმებელი ობიექტის ხელმძღვანელობას გარკვეული ვალდებულებები ეკისრება იმისათვის, რომ აუდიტორებს შეუქმნან შესაბამისი სამუშაო პირობები. ეს ვალდებულებებია:

- მისცენ საშუალება აუდიტორებს დროულად და სრულყოფილად ჩაატარონ შემოწმება. წარმოუდგინონ ყველა დოკუმენტი, ინფორმაცია და წერილობითი ახსნა-განმარტებები, რათა აუდიტორს გაუადვილდეს მუშაობა ობიექტის სრულყოფილად შესწავლისათვის;

- ოპერატიულად მოახდინონ რეაგირება ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში გამოვლენილ უზუსტობებზე;

თავის მხრივ აუდიტორებსაც აქვთ გარკვეული უფლება-მოვალეობები. აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) უფლება აქვს:

ა) დამოუკიდებლად განსაზღვროს აუდიტური შემოწმების ჩატარების მეთოდოლოგია;

ბ) სრულად შეამოწმონ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ამსახველი დოკუმენტაცია, ფულადი საშუალებები, მატერიალური ფასეულობა, ფასიანი ქაღალდები, აგრეთვე მოითხოვოს დამატებითი ინფორმაცია თუკი საჭირო იქნება;

გ) საჭიროების შემთხვევაში მოითხოვოს წერილობითი ინფორმაცია მესამე პირთაგან, მათ შორის სახელმწიფო ორგანოებისგანაც;

დ) წარმართოს მუშაობა დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად;

ე) აუდიტორს შეუძლია უარი თქვას აუდიტურ შემოწმებაზე დოკუმენტებისა და ინფორმაციის დამალვის შემთხვევაში, ან თუ უზრუნველყოფილი არ იქნება მისი და მისი ოჯახის წევრების უსაფრთხოება, როდესაც ატარებს აუდიტს სახელმწიფო ორგანოების დავალებით.

აუდიტორს (აუდიტურ ფირმას) ასევე ეკისრება განსაზღვრული ვალდებულებები:

- წარმართოს სააუდიტორო საქმიანობა კანონმდებლობის შესაბამისად;

- დაუყოვნებლივ აცნობოს დამკვეთს აუდიტის ჩატარების შეუძლებლობის შესახებ შესაბამისი მიზეზის მითითებით (ნათესაური კავშირის გამოვლენა საწარმოს ხელმძღვანელობასთან, ან ეკონომიკური კავშირების შესაძლებლობის დაშვება, ლიცენზიის მიღების დაგვიანების ფაქტი და სხვ.);

- კვალიფიციურად ჩაატაროს აუდიტური შემოწმება და აუდიტური მომსახურება;

- უზრუნველყოს მის ხელთ არსებული დოკუმენტების დაცვა გარეშე პირთაგან.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. ჩამოთვალეთ აუდიტორის ქცევის ნორმები.
2. რითია განპირობებული აუდიტორის დამოუკიდებლობა?
3. რაში გამოიხატება აუდიტორის პასუხისმგებლობა?
4. დაახასიათეთ აუდიტორის კონფიდენციალობა.

5. რა ვალდებულებები ეკისრება შესამოწმებელი ობიექტის ხელმძღვანელობას რათა აუდიტორებს შეუქმნან შესაბამისი სამუშაო პირობები?
6. რა უფლებები აქვს აუდიტორს ეკონომიკური სუბიექტის შემოწმების დროს?
7. რა ვალდებულებები ეკისრება აუდიტორს ეკონომიკური სუბიექტის შემოწმების დროს?

ტესტები შიდა აუდიტის დონის შემოწმებისათვის

1. რომელი წესები და მოთხოვნები უნდა დაიცვას პროფესიული მოვალეობის შესრულების დროს აუდიტორმა?

- ა) მორალის საერთო ნორმები (ანუ აუდიტორის ეთიკა);
- ბ) გარე და შიდა აუდიტური სტანდარტების მოთხოვნები;
- გ) კანონმდებლობა.
- დ) ყველა მათგანის დაცვა აუცილებელია.

2. რას ნიშნავს აუდიტორის ობიექტურობა?

- ა) ეს ნიშნავს დასკვნაში ასახოს ის მომენტები, რომლებზეც შეთანხმდება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან;
- ბ) ეს ნიშნავს, საბოლოო დასკვნის შედგენას მესამე პირების დასკვნების საფუძველზე;
- გ) სწორი დასკვნების გამოტანას, რაც უზრუნველყოფილია მაღალი პროფესიული მომზადებით, დიდი პრაქტიკული გამოცდილებით, უახლესი მეთოდური ლიტერატურის ცოდნით
- დ) ობიექტურობა არ არის აუდიტორისთვის დამახასიათებელი.

3. რას გულისხმობს აუდიტორის კეთილგანწყობა კლიენტის მიმართ?

- ა) თუ შემოწმების დროს აუდიტორი აღმოაჩენს, არაზუსტ ინფორმაციას საბოლოო დასკვნის დაწერამდე დაუბრუნებლად უნდა გამოიკვლიოს მიზეზები;
- ბ) ეს გულისხმობს, რომ აუდიტორი კლიენტს უნდა პატიობდეს არსებით უზუსტობებს;
- გ) ეს ნიშნავს, რომ დასაშვებია ნებისითი ან/და უნებლიე შეცდომების არსებობა სააღრიცხვო დოკუმენტებში;
- დ) აუდიტორი უნდა იყოს მკაცრი და კლიენტის მიმართ კეთილგანწყობა მას არ უნდა ახასიათებდეს.

4. შეუძლია თუ არა აუდიტორს უარი თქვას შემოწმებაზე დოკუმენტებისა და ინფორმაციის დამალვის შემთხვევაში?

ა) არ შეუძლია, ამის უფლება არ აქვს;

ბ) შეუძლია, რადგან საწარმოს ხელმძღვანელობა ვალდებულია წარმოუდგინოს ყველა დოკუმენტი;

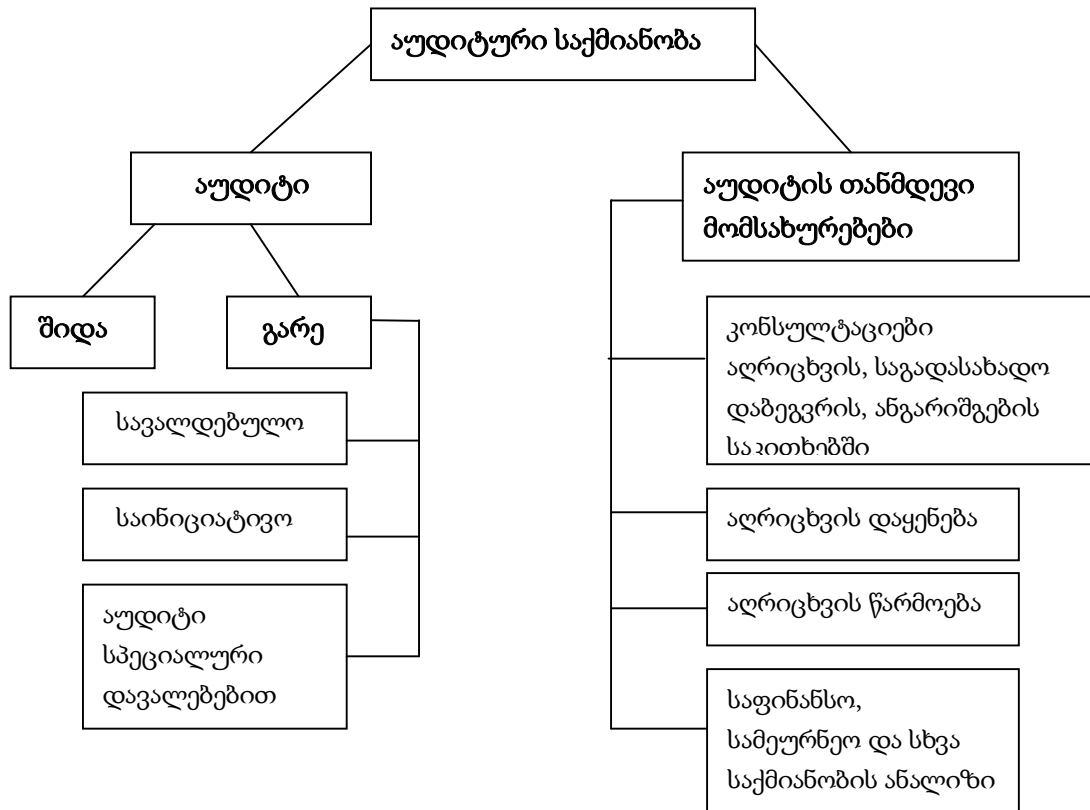
გ) ინფორმაციის დამალვას მნიშვნელობა არა აქვს, რადგან აუდიტორი ყველა დოკუმენტს თვითონ მოიპოვებს;

დ) შეუძლია უარის თქმა, მხოლოდ მაშინ, თუკი ამას დაავალებს რომელიმე სახელისუფლებო ორგანო.

1.5. აუდიტის სახეები. შიდა და გარე აუდიტი. აუდიტის წარმოების ეტაპები

თვალსაჩინოებისათვის განვიხილოთ ქვემოთ მოტანილი აუდიტური საქმიანობის სქემა.

სქემა 2.



როგორც სქემიდან ჩანს, აუდიტური კონტროლი იყოფა ორ ძირითად სახედ: შიდა და გარე აუდიტად.

შიდა აუდიტი მმართველობითი კონტროლის ერთერთი აუცილებელი ელემენტია. დიდ საწარმოში მართვის ზედა რგოლი მეტწილად ვერ ახორციელებს ყოველდღიური სამეურნეო საქმიანობის კონტროლს საწარმოს ქვედანაყოფების მიმართ. შიდა აუდიტი კი გვაძლევს ინფორმაციას მათ საქმიანობაზე და ამ მხრივ ადასტურებს საწარმოს მენეჯერების ანგარიშგების უტყუარობას, ახორციელებს რესურსების რაციონალური გამოყენების და მათი შესაძლო დანაკარგების კონტროლს.

შიდა აუდიტორების, როგორც სარევიზიო ჯგუფის ფუნქციები განისაზღვრება საწარმოს ბუღალტერიის მიერ უშუალოდ მთავარი ბუღალტრის ან საფინანსო დირექტორის (საფინანსო მენეჯერის, მმართველის) ხელმძღვანელობით.

შიდა აუდიტორის ფუნქციები მოიცავს:

- აქტივების მდგომარეობის კონტროლს და ზარალის დაუშვებლობას, ინფორმაციის სიზუსტის დადასტურებას, რომელსაც შემდგომში საწარმოს ხელმძღვანელობა გამოიყენებს ახალი გადაწყვეტილებების მიღების დროს;

- სისტემის შიდა კონტროლის პროცედურების ჩატარების დადასტურებას (ანუ, საწარმოს შიგნით ჩატარებული კონტროლის);

- შიდა კონტროლით მიღებული ინფორმაციის დამუშავებას და მისი ხარისხის შეფასებას.

ზოგადად, შიდა აუდიტი საწარმოში მისი მუშაობის შემოწმებისა და შეფასების დამოუკიდებელი საქმიანობაა, რომლის მიზანია დაეხმაროს ორგანიზაციის თანამშრომლებს ეფექტიანად შეასრულონ თავიანთი ფუნქციები.

თუ საწარმო/ორგანიზაცია მოცულობით მცირეა და არ გააჩნია საკუთარი შტატის აუდიტორები, მაშინ შიდა აუდიტორის ფუნქცია შეიძლება შეასრულოს საწარმოს თანამშრომლებსაგან შექმნილმა სარევიზიო ჯგუფმა, ანდა მოწვეულმა დამოუკიდებელმა აუდიტორმა (ან აუდიტურმა ფირმამ), ხელშეკრულების საფუძველზე.

შიდააუდიტს ხშირად მმართველობით, ანუ საწარმოო აუდიტსაც უწოდებენ.

მმართველობითი აუდიტი არის ორგანიზაციის სამეურნეო საქმიანობის სისტემატური ანალიზი, რომელიც განსაზღვრული მიზნისათვის ხორციელდება. იგი ხელს უწყობს ადმინისტრაციული მართვის ეფექტიანობის ამაღლებას, ამიტომ, ამგვარი სახის აუდიტს აქვს სამი მიზანი:

- 1) მართვის ეფექტიანობის შეფასება;
- 2) სამეურნეო საქმიანობის შემდგომი გაუმჯობესების შესაძლებლობების გამოვლენა;
- 3) რეკომენდაციების წარდგენა, რომელიც ეხება საქმიანობის გაუმჯობესებას, ანდა სამომავლო გეგმებს.

გარეაუდიტის მთავარი მიზანია მოგვცეს ობიექტური, რეალური და ზუსტი ინფორმაცია შესამოწმებელი ობიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ.

გარე აუდიტის შემადგენელი ელემენტებია (იხ. სქემა 2) სავალდებულო აუდიტი, საინიციატივო აუდიტი და სპეციალური აუდიტი (ანუ, აუდიტი სპეციალური დავალებებით).

საგაღმდებლო აუდიტური შემოწმება ტარდება კანონმდებლობით განსაზღვრული ნორმების მიხედვით. ჩატარების ვადები, შემოწმების მოცულობა (იგი ეხება საქმიანობის ყველა სფეროს) და აუდიტორის შრომის ანაზღაურების წესებიც დგინდება კანონმდებლობით.

აუდიტი შეიძლება იყოს **საინიციატივო** (მოხალისე), რომელიც ხორციელდება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის ანდა დამფუძნებლების სურვილით, აუდიტორთან დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე. აუდიტის ხასიათს და მასშტაბებს განსაზღვრავს კლიენტი. მისი მიზანია გამოავლინოს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებაში დაშვებული ხარვეზები, ანგარიშგების შედგენის, საგადასახადო დაბეგვრის სისწორე, ჩაატაროს ობიექტის ფინანსური მდგომარეობის ანალიზი და დაეხმაროს კლიენტს აღრიცხვისა და ანგარიშგების ორგანიზაციაში.

სპეციალური აუდიტი არის საწარმოში კონკრეტული საკითხების დეტალური შემოწმება, ასევე დაკვირვება სხვადასხვა პროცედურების, ნორმების და წესების შესრულებაზე. მისი მიზანია დაადასტუროს საქმიანობის შესაბამისობა კანონმდებლობასთან, მმართველობითი აპარატის საქმიანობის კეთილსინდისიერება და ეფექტიანობა, ფინანსური რესურსების მიმართულების სისწორე. შემოწმება ტარდება ბუღალტრული ანგარიშგების ცალკეული მუხლების მიხედვით საწარმოს ქონების მდგომარეობის ხარისხის დასადგენად, ხორციელდება კონტრაქტების იურიდიული და ეკონომიკური ექსპერტიზა, ასევე კაპიტალის გამოყენების ეფექტურობის და სხვა საკითხების შესწავლა, რაც უკავშირდება ეკონომიკური სუბიექტის სა-ფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას.

აუდიტის წარმოების ეტაპები

აუდიტის წარმოება გარკვეული ეტაპების მიხედვით ხორციელდება. აუდიტის წარმოების ძირითად ეტაპებს წარმოადგენს:

- ა) აუდიტის მოცულობის განსაზღვრა;
 - ბ) აუდიტის დაგეგმვა;
 - გ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება;
 - დ) აუდიტური მტკიცებულებები;
 - ე) აუდიტური დოკუმენტაცია;
 - ვ) აუდიტური დასკვნა და აუდიტორის ანგარიში.
- განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

ა) აუდიტის მოცულობის განსაზღვრა: აუდიტის მოცულობა განისაზღვრება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული დოკუმენტებისა და კლიენტთან შეთანხმებული პირობებით. აუდიტორმა უნდა მიიღოს უფლებამოსილება ყოველმხრივ შეამოწმოს ობიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობა, ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაცია და საწარმოს შიდა კონტროლის სისტემა, რათა ნორმალურად დაგეგმოს შემოწმება და მიიღოს სრულყოფილი მონაცემები ობიექტური აუდიტური დასკვნის გასაკეთებლად.

ბ) აუდიტის დაგეგმვა: აუდიტის ჩასატარებელი სამუშაოები უნდა დაიგეგმოს შესამოწმებელი ობიექტის წინასწარი ანალიზის საფუძველზე. საჭიროა შეფასდეს ჩასატარებელი სამუშაოები. შიდა კონტროლის განხორციელების მიზნით უნდა განისაზღვროს ის პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება შემოწმების დროს. აგრეთვე, გათვალისწინებული უნდა იქნეს სხვა აუდიტორების გამოცდილება, რათა სრულფასოვნად დაგეგმოს შემოწმება, მივიღოთ ზუსტი მონაცემები და დამაჯერებელი და ობიექტური აუდიტური დასკვნები.

გ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება: აუდიტორმა უნდა შეძლოს შესამოწმებელ ორგანიზაციაში დანერგილი ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება, რათა ერთმანეთისაგან განასხვავოს შეგნებული და უნებლიე შეცდომები, დაადგინოს ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა. ამგვარი შეფასება საშუალებას იძლევა განისაზღვროს სააუდიტორო პროცედურების შინაარსი, მასშტაბები და რაოდენობა.

დ) აუდიტური მტკიცებულებები: აუდიტური შემოწმების მიმდინარეობის დროს იკრიბება ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია მოქმედი კანონმდებლობის გათვალისწინებით და წარმოებულია ბუღალტრული აღრიცხვის ნორმატივების შესაბამისად.

ე) აუდიტური დოკუმენტაცია: მნიშვნელოვანი აუდიტური მტკიცებულებები აუცილებლად დოკუმენტების სახით უნდა იყოს წარმოდგენილი. აუდიტორმა უნდა შეადგინოს სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც საჭიროა სააუდიტორო პროცედურების ჩასატარებლად (ესენია, უწყისები, სქემები, ცხრილები და ა.შ.). აუდიტური დოკუმენტაცია წარმოადგენს აუდიტორის საკუთრებას და კლიენტთან უთანხმოების წარმოშობის დროს აუდიტორის თავდაცვის საშუალებაა.

ვ) აუდიტური დასკვნა და აუდიტორის ანგარიში: აუდიტორი განაზოგადებს შემოწმების შედეგებს და წინადადებებს აუდიტორის დასკვნასა და ანგარიშში. ზოგადად, დასკვნა შეიძლება იყოს დადებითი ან უარყოფითი. უარყოფითი დასკვნის დაწერის შემთხვევაში აუდიტორმა საფუძვლიანად უნდა დაასაბუთოს მისი შედგენის აუცილებლობა.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. ვინ განსაზღვრავს შიდა აუდიტორების, როგორც სარევიზიო ჯგუფის ფუნქციებს?
2. რა მიზნები აქვს შიდა, ანუ მმართველობით აუდიტსადმინისტრაციული მართვის ეფექტიანობის ამაღლების ხელშეწყობაში?
3. რა არის გარეაუდიტის მთავარი მიზანი?
4. რომელია გარე აუდიტის შემადგენელი ელემენტები?
5. დაახასიათეთ საინიციატივო (მოხალისე) აუდიტი.

ტესტები შექმნილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რამდენ სახედ იყოფა აუდიტური კონტროლი?

- ა) აუდიტური კონტროლი იყოფა შიდა და გარე აუდიტად;
- ბ) შუალედურ და საბოლოო აუდიტად;
- გ) საწარმოო და არასაწარმოო აუდიტად;
- დ) აუდიტი ცალკეულ სახეებად არ იყოფა.

2. რამ გამოიწვია შიდა აუდიტის შექმნა?

- ა) მისი შექმნა სავალდებულოა მოქმედი კანონმდებლობით;
- ბ) იგი გამოწვეულია სამუშაო ადგილების შექმნის მოთხოვნით საწარმოების მიმართ;
- გ) დიდ საწარმოში მართვის ზედა რგოლი ყოველდღიურად ვერ აკონტროლებს საწარმოს ქვედანაყოფების სამეურნეო საქმიანობას. შიდა აუდიტი კი გვაძლევს ზუსტ ინფორმაციას მათ საქმიანობაზე;
- დ) მისი არსებობა აუცილებელია საწარმოში კონტრაქტების გაფორმების უზრუნველსაყოფად.

3. აუდიტის წარმოების რომელი ეტაპებია ცნობილი?

- ა) აუდიტის მოცულობის განსაზღვრა და აუდიტის დაგეგმვა;
- ბ) ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება;
- გ) აუდიტური მტკიცებულებები, აუდიტური დოკუმენტაცია, აუდიტური დასკვნა და აუდიტორის ანგარიში.
- დ) ყველა მათგანი წარმოადგენს აუდიტის წარმოების ეტაპებს.

4. ვის საკუთრებას წარმოადგენს აუდიტური დოკუმენტაცია?

- ა) ეკონომიკური სუბიექტის საკუთრებას;
- ბ) საწარმოს მთავარი ბუღალტრის საკუთრებას;
- გ) აუდიტორის საკუთრებას და კლიენტთან უთანხმოების წარმოშობის დროს აუდიტორის თავდაცვის საშუალებაა.
- დ) საგადასახადო ორგანოს საკუთრებას.

1.6. სავალდებულო აუდიტი

სავალდებულო აუდიტური შემოწმება წარმოებს ქვეყანაში დადგენილი კანონმდებლობის შესაბამისად. სავალდებულო აუდიტს მიეკუთვნება სახელმწიფო ორგანოების დაკვეთით ჩატარებული აუდიტური შემოწმებაც.

სავალდებულო აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა გამოწვეულია შემდეგი მიზეზებით:

1) როგორც წესი, სავალდებულო აუდიტს დაქვემდებარებული სუბიექტები მუშაობენ საზოგადოების წევრების კუთვნილი ფულადი რესურსებით. მაგალითად, ბანკები, სადაზღვევო ორგანიზაციები, საპენსიო ფონდები და სხვ. მოსახლეობას, თავის მხრივ არ შეუძლია ანალიზი გაუკეთოს ბუღალტრულ ანგარიშგებას და ფინანსურ მაჩვენებლებს აღნიშნულ ეკონომიკურ სუბიექტებში და თანაც, არაკომპეტენტურობის გამო არ შეუძლია რაიმე დასკვნების გამოტანა. აუდიტორი, ასეთი სუბიექტების შემოწმების დროს გამოდის როგორც შუამავალი შესამოწმებელ ეკონომიკურ სუბიექტსა და მისი საქმიანობით დაინტერესებულ, მაგრამ არაკვალიფიციურ და ბუღალტრული ანგარიშგების განხილვის არმცოდნე პირებს შორის;

2) საწარმოებს, რომელთაც აქვთ ამონაგების დიდი მოცულობა, დიდი ქონება, სავალდებულო აუდიტის წესის დანერგვით სახელმწიფო უკონტროლებს ანგარიშგების სისწორეს, როგორც მსხვილ გადასახადის გადამხდელებს.

აუდიტურ ფირმას, რომელიც ატარებს სავალდებულო აუდიტურ შემოწმებას, ეკისრება გარკვეული ვალდებულებები, ესენია:

- სავალდებულო აუდიტური შემოწმება შეიძლება იყოს მხოლოდ კომპლექსური, რომელიც მოიცავს საწარმოს საქმიანობის ყველა სფეროს, ყველა ბუღალტრულ ანგარიშს, მთელ ქონებას, ეკონომიკური სუბიექტის ყველა ფილიალის საქმიანობის შეფასებას. აუდიტორი ვალდებულია შეასრულოს ეს სამუშაოები;

- სავალდებულო აუდიტური შემოწმება აუდიტორისაგან მოითხოვს გააკეთოს სათანადო დასკვნები იმის შესახებ, თუ რამდენადაა შესაძლებელი დაეყრდნოს ინფორმაციას, რომელიც წარმოდგენილია ბუღალტრულ ანგარიშგებაში, ანუ სარწმუნოა თუ არა;

- სავალდებულო აუდიტური შემოწმების დროს აუცილებელია გამოყენებული იქნეს აუდიტის ყველა წესები (სტანდარტები), რომლებიც

განსაზღვრავენ აუდიტორის ქმედებას კონკრეტულ სიტუაციაში, რაც წარმოიშობა აუდიტის ჩატარების დროს;

განვიხილოთ ის ვალდებულებები, რომლებიც ეკისრება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას სავალდებულო აუდიტის ჩატარების დროს:

- სავალდებულო აუდიტის ჩატარების დროს არ არსებობს შესამოწმებელი თემატიკის არანაირი შეზღუდვები. ანუ, საწარმოს ხელმძღვანელობას არ შეუძლია თვითონ განსაზღვროს შესამოწმებელ საკითხთა წრე;

- სავალდებულო აუდიტური შემოწმების შედეგად მიღებული აუდიტური დასკვნა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ უნდა გააცნოს ყველა მსურველს (ვისაც ამ საწარმოსთან/ ორგანიზაციასთან უშუალო კავშირი აქვს). მას არ აქვს უფლება დამალოს ინფორმაცია;

- მიიღებს რა აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შეცდომებისა და დარღვევების ჩამონათვალს, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა არ უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ მისი „ცნობად მიღებით“ (ანუ, როგორც მხოლოდ უბრალოდ ინფორმაციად ცნობით), არამედ, უნდა მიიღოს ზომები მათ აღმოსაფხვრელად და გამოსასწორებლად.

სავალდებულო აუდიტს ექვემდებარებიან:

- 1) ბანკები;
- 2) სადაზღვევო ორგანიზაციები/კომპანიები;
- 3) არასახელმწიფო საპენსიო ფონდები
- 4) სამომხმარებლო კავშირები და საზოგადოებები;
- 5) სააქციო საზოგადოებები;
- 6) საფინანსო და სამრეწველო ჯგუფები და სხვ.

აუდიტორი შეისწავლის და ანალიზს უკეთებს სხვადასხვა დოკუმენტებს.

ეკონომიკური საქმიანობის ამსახველი მნიშვნელოვანი დოკუმენტია სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგება. საჭიროა ვიცოდეთ, რომ **კომერციული ორგანიზაციების საბუღალტრო ანგარიშგება შედგება:**

- ა) ბუღალტრული ბალანსისაგან;
- ბ) მოგება-ზარალის ანგარიშგებისაგან;
- გ) ამ ანგარიშგებებზე დანართისაგან, რაც ნორმატიული აქტებით არის გათვალისწინებული;
- დ) ახსნა-განმარტებითი ბარათებისაგან;

ე) სხვა აუდიტორების მიერ ჩატარებული აუდიტური შემოწმების დასკვნებისაგან.

როდესაც გამომძიებელს აქვს პროკურორის სანქცია, ასევე თვითონ პროკურორს, სასამართლოს და არბიტრაჟს, შეუძლიათ დაავალონ აუდიტორს ან აუდიტურ ფირმას, ჩაატარონ სააუდიტორო შემოწმება საწარმოში შემდეგი საკითხების არსებობის შემთხვევაში:

- თუ აღძრულია (ან ხელახლა აღძრა, განახლდა) სისხლის სამართლის საქმე სადაც მოცემული საწარმო ფიგურირებს;
- თუ მიიღეს (ან განაახლეს) სამოქალაქო საქმეების წარმოებაში საკითხი სადაც მოცემული საწარმო ფიგურირებს;
- თუ არსებობს საქმე, რომელიც ექვემდებარება საარბიტრაჟო სასამართლო განხილვას.

აუდიტის ჩატარებისთვის საჭირო დროის მოცულობას განსაზღვრავს თავად აუდიტორი ხელშეკრულების დადების დროს, თუმცა, როგორც წესი, იგი არ უნდა აჭარბებდეს ორ თვეს.

სახელმწიფო ორგანოები ვალდებული არიან შექმნან აუდიტის ჩატარებისთვის ყველა პირობა, აგრეთვე აუცილებლობის შემთხვევაში უზრუნველყონ აუდიტორის და მისი ოჯახის წევრების პირადი უსაფრთხოება.

ლიცენზირებულ აუდიტორს უფლება აქვს უარი თქვას აუდიტის ჩატარებაზე შემდეგ შემთხვევებში:

1) თუ შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტი არ წარმოუდგენს აუცილებელ დოკუმენტაციას, ანუ, როცა დასკვნის გასაკეთებლად საჭირო ინფორმაცია არ არის საკმარისი;

2) თუ სახელმწიფო ორგანოები ვერ უზრუნველყოფენ აუდიტორისა და მისი ოჯახის წევრების უსაფრთხოებას საჭირო შემთხვევაში.

პროკურორის, სასამართლოს ან სხვათა დავალებით აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორის შრომის ანაზღაურება ხდება შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის ხარჯზე. თუ იგი გაკოტრებულია, ანაზღაურება ხდება ბიუჯეტიდან, მაგრამ საბოლოო ანგარიშსწორებას მოახდენს ეკონომიკური სუბიექტი, როცა მოხდება მისი ქონების გაყიდვა.

ეკონომიკური სუბიექტის განმეორებითი შემოწმება იმავე საკითხზე სახელმწიფო ორგანოების დაკვეთით ტარდება მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯზე, თანაც მას ვეღარ ჩაატარებს ის აუდიტორი, რომელმაც ჩაატარა პირველი შემოწმება.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ სავალდებულო აუდიტზე თავის არიდება ან წინააღმდეგობის გაწევა ისჯება ჯარიმით, თუ აღიძვრება სარჩელი სასამართლოში საგადასახადო სამსახურების ან პროკურორის მიერ. ასეთი ჯარიმებია:

- უშუალოდ ეკონომიკური სუბიექტის დაჯარიმება სასამართლოს გადაწყვეტილების საფუძველზე;

- ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის დაჯარიმება.

ამოღებული ჯარიმების თანხა გადაირიცხება ქვეყნის ბიუჯეტის შემოსავალში.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. რა მიზეზებით არის გამოწვეული სავალდებულო აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა?
2. რა შემთხვევაში აქვს აუდიტორს უფლება უარი თქვას აუდიტის ჩატარებაზე?
3. ვის ხარჯზე და ვის მიერ ტარდება ეკონომიკური სუბიექტის განმეორებითი შემოწმება იგივე საკითხზე სახელმწიფო ორგანოების დაკვეთით?
4. ვინ განსაზღვრავს აუდიტის ჩატარებისთვის საჭირო დროის მოცულობას?
5. რა ვალდებულებები ეკისრება ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობას სავალდებულო აუდიტის ჩატარების დროს?

ტესტები შეპენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რა მასშტაბის შეიძლება იყოს სავალდებულო აუდიტური შემოწმება?
 - ა) იგი მოიცავს საწარმოს საქმიანობის ყველა სფეროს;
 - ბ) იგი მოიცავს მხოლოდ ბუღალტრული ბალანსის შემოწმებას;
 - გ) იგი მოიცავს საწარმოს საშედეგო მაჩვენებლების შემოწმებას;
 - დ) იგი შემოიფარგლება კონტრაქტების შემოწმებით.
2. რომელი ორგანიზაციები ექვემდებარებიან სავალდებულო აუდიტურ შემოწმებას?
 - ა) ბანკები და სადაზღვევო ორგანიზაციები/კომპანიები;

- ბ) არასახელმწიფო საპენსიო ფონდები. საფინანსო და სამრეწველო ჯგუფები;
- გ) სამომხმარებლო კავშირები და სააქციო საზოგადოებები;
- დ) ყველა მათგანი ექვემდებარება სავალდებულო აუდიტს.

3. რა დოკუმენტებისგან შედგება კომერციული ორგანიზაციების საბუღალტრო ანგარიშგება?

- ა) ბუღალტრული ბალანსის და მოგება-ზარალის ანგარიშგებისაგან;
- ბ) ანგარიშგებებზე დანართისაგან, რაც ნორმატიული აქტებით არის გათვალისწინებული;
- გ) ახსნა-განმარტებითი ბარათებისაგან და სხვა აუდიტორების მიერ ჩატარებული აუდიტური შემოწმების დასკვნებისაგან.
- დ) ყველა მათგანისაგან ერთობლიობაში.

4. ვის უნდა გააცნოს აუდიტური დასკვნა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების შემდეგ?

- ა) არავის, რადგან დასკვნა კონფიდენციალურია;
- ბ) უნდა გააცნოს ყველა მსურველს ვისაც ამ საწარმოსთან (ორგანიზაციასთან) უშუალო კავშირი აქვს.
- გ) უნდა გააცნოს მხოლოდ სამართალდამცავ ორგანოებს;
- დ) პარტნიორ ფირმებს.

1.7. აუდიტური საქმიანობის სტანდარტები

აუდიტური სტანდარტები - ეს არის ერთიანი საბაზო პრინციპების ერთობლიობა, რომელთაც უნდა იცავდნენ აუდიტორები თავიანთი საქმიანობის განხორციელების დროს.

აუდიტური სტანდარტების დაცვა იძლევა აუდიტის საბოლოო შედეგების განსაზღვრული ხარისხობრივი დონისა და საიმედოობის გარანტიას.

აუდიტური საქმიანობის სტანდარტები იყოფა **შიდადა გარე სტანდარტებად**. გარე სტანდარტები განაპირობებენ აუდიტური საქმიანობის ორგანიზაციას, ისინი ითვლებიან მოცემული სისტემის ნორმატიული რეგულირების ძირითად ელემენტებად. შიდა სტანდარტები კი მუშავდება აუდიტურ ფირმებში და გამოიყენება მათი საქმიანობის წარმართვისათვის.

გარე სტანდარტები იყოფა საერთაშორისო და ეროვნულ (ნაციონალურ) სტანდარტებად.

საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც შემუშავდა 1994 წელს მოიცავენ 45 სტანდარტს, რომლებიც ერთგვაროვანი ნიშნების მიხედვით იყოფა ათ ჯგუფად. ესენია:

- 1) საწყისი ჩანაწერები (პირველადი ჩანაწერები);
- 2) პასუხისმგებლობა;
- 3) დაგეგმვა;
- 4) შიდა კონტროლი;
- 5) აუდიტური მტკიცებულებები;
- 6) მესამე (სხვა) პირების ნამუშევრების გამოყენება;
- 7) აუდიტის ანგარიშები და დასკვნები;
- 8) სპეციალიზებული დარგები;
- 9) დავალებები;
- 10) დებულებები აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის მიხედვით.

საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება სხვადასხვა ქვეყანაში დადებით გავლენას ახდენს აუდიტური საქმიანობის განვითარებასა და სრულყოფაზე, აუდიტური შემოწმების ჩატარების ხარისხის ამაღლებაზე, ეროვნულ აუდიტურ სისტემაში აუდიტის საუკეთესო მიღწევების დანერგვაზე.

საზოგადოდ, აუდიტური სტანდარტები წარმოადგენენ აუდიტორთა მომზადების ყველა სასწავლო პროგრამის და კვალიფიციური გამოცდების პროგრამების საფუძველს.

აუდიტური სტანდარტები ასევე ითვლება საფუძველად სასამართლოსთვის ჩატარებული აუდიტური კონტროლის ხარისხის შესამოწმებლად და გამომდინარე იქიდან, თუ რამდენად გადაუხვია აუდიტორმა სტანდარტიდან, განისაზღვრება მისი პასუხისმგებლობის ხარისხიც. აუდიტორმა, რომელმაც დაუშვა რომელიმე სტანდარტიდან გადახვევა, უნდა ახსნას ამისი მიზეზი.

აუდიტური სტანდარტების გამოყენების მნიშვნელობა მდგომარეობს შემდეგში:

- მათი დაცვის შემთხვევაში უზრუნველყოფილია აუდიტური შემოწმების მაღალი ხარისხი;
- ისინი ხელს უწყობენ ახალი მეცნიერული მიღწევების დანერგვას აუდიტის პრაქტიკაში;
- ისინი მიმართულებას აძლევენ აუდიტორის ქმედებას კონკრეტულ სიტუაციაში (ანუ, აუდიტორი იყენებს მზა სტანდარტს კონკრეტული საკითხის გადასაწყვეტად);

სტანდარტი, ისე როგორც სხვა ნორმატიული დოკუმენტი, უნდა შეიცავდეს ისეთ აუცილებელ რეკვიზიტებს, როგორიც არის: სტანდარტის ნომერი, მოქმედებაში შესვლის თარიღი, სტანდარტის შემუშავების მიზანი, სტანდარტის გამოყენების სფერო, პრობლემის ანალიზი და მისი გადაწყვეტის შესაძლო პროცედურები.

სტანდარტის გასაფორმებელი დოკუმენტის სტრუქტურა შემდეგნაირია: სატიტულო ფურცელი, სტანდარტის შინაარსი, სტანდარტის ტექსტი, დანართი დოკუმენტზე (თუკი საჭიროება მოითხოვს).

განვიხილოთ ზემოთ აღნიშნული გარე სტანდარტების ჯგუფები:

ჯგუფი „საწყისი ჩანაწერები“, - მოიცავს აუდიტური საქმიანობის დებულებას, სტანდარტების სტრუქტურას, მოთხოვნებს აუდიტური ფირმის შიდა სტანდარტების მიმართ, აუდიტის თანმდევი მომსახურებების შემადგენლობასა და შინაარსს;

ჯგუფი „პასუხისმგებლობა“ - ასახავს აუდიტორების და აუდიტური ფირმების პასუხისმგებლობას. ამ სტანდარტებში განხილულია საკითხები შიდა და გარე აუდიტური კონტროლის შესახებ, ნორმატიული აქტების

დაცვის შემოწმების შესახებ აუდიტის ჩატარების დროს, აუდიტის ჩამტარებლების უფლებები და ვალდებულებები, აუდიტური ორგანიზაციის წერილი-ვალდებულება აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობის შესახებ;

ჯგუფი „დაგეგმვა“ - მოიცავს სტანდარტებს, რომელიც ეხება აუდიტური შემოწმების დაგეგმვას.

ჯგუფი „შიდა კონტროლი“ - მოიცავს სტანდარტებს, რომელთაც კავშირი აქვთ შიდა კონტროლის პროცედურებთან;

ჯგუფი „აუდიტური მტკიცებულებები“ - მოიცავს აუდიტის უმთავრეს ასპექტებს, მაგალითად, როგორც არის: ანალიზის დროს აუდიტური მტკიცებულებების შეგროვების მეთოდები, აუდიტური შერჩევა (ამონაკრები მტკიცებულებებიდან, რომელთა გაანალიზებაც მოხდება), ბუღალტრული ანგარიშგების შეფასების მაჩვენებლების გამოყენება და სხვ.;

ჯგუფი „სხვა პირთა ნამუშევრების გამოყენება“ - მოიცავს სტანდარტებს, რომლებშიც განხილულია აუდიტის ჩატარების დროს სხვა ექსპერტების ნამუშევრების გამოყენების საკითხები, შიდა აუდიტორების და სხვა აუდიტური ფირმების ნამუშევრების გამოყენების თავისებურებები;

ჯგუფი „აუდიტის ანგარიშები და დასკვნები“ - მოიცავს სტანდარტებს, რომლებშიც განხილულია ანგარიშებისა და დასკვნების მომზადების, საბოლოო დასკვნის შემუშავების, წერილობითი ინფორმაციების გაფორმების წესები ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის წარსადგენად;

ჯგუფში „სპეციალიზებული დარგები“ - ჩართულია მასალები, რომლებიც ასახავენ აუდიტის ჩატარებას სპეციალური აუდიტური დავალებებით, ფინანსური ინფორმაციის შესწავლის წესებს, სადაზღვევო ორგანიზაციების, საინვესტიციო ინსტიტუტების და ბანკების აუდიტის სპეციფიკურ სტანდარტებს;

ჯგუფი „დავალებები“ - მოიცავს სტანდარტებს, რომლებიც ასახავენ დავალებებს ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმებისა და ანგარიშგებასთან დაკავშირებული პროცედურების ჩატარების შესახებ;

ჯგუფში „დებულებები აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის შესაბამისად“ - განხილულია საერთაშორისო ბანკების და სხვა მსგავსი ორგანიზაციების აუდიტის საკითხები.

რაც შეეხება, აუდიტური საქმიანობის შიდა სტანდარტებს, ისინი არიან დოკუმენტები, რომლებიც ახდენენ აუდიტური მომსახურების განხორციელებისა და გაფორმების საერთო მოთხოვნების დეტალიზებასა და

მოწესრიგებას. როგორც წესი, ისინი უნდა იყვნენ მიღებული და დამტკიცებული აუდიტური ორგანიზაციის მიერ, პრაქტიკული საქმიანობის ეფექტურობის უზრუნველყოფის მიზნით.

აუდიტური ორგანიზაციის შიდა სტანდარტების შემუშავების დროს მიზანშეწონილია ხელმძღვანელობა ქვეყანაში მოქმედი დებულებით აუდიტური საქმიანობის შესახებ.

აუდიტურ ფირმებში შიდა სტანდარტების გამოყენება ხელს უწყობს:

- გარე სტანდარტების მოთხოვნების დაცვას;
- აუდიტური შემოწმების შრომატევადობის შემცირებას;
- შესრულებული აუდიტური მომსახურებების რაოდენობისა და

მოცულობის გაზრდას.

შიდა სტანდარტები მიზანშეწონილია შემუშავდეს მომსახურების ყველა სახეობისათვის, იქნება ეს ძირითადი შემოწმება, თუ აუდიტის თანმდევი მომსახურებები.

შიდა სტანდარტები უნდა აკმაყოფილებდნენ გარკვეულ მოთხოვნებს:

1) მიზანშეწონილობას - ანუ, სტანდარტის შემუშავების დროს გათვალისწინებული უნდა იქნას მათი პრაქტიკული მნიშვნელობა, მათი პრიორიტეტულობა, რამდენად აქტუალურია მათი შექმნა და სხვ;

2) შეთანხმებულობა და მემკვიდრეობითობა - ანუ, კონკრეტული სტანდარტები უნდა იყვნენ სხვა სტანდარტებთან კოორდინაციაში და იქმნებოდნენ ურთიერთკავშირის შედეგად;

3) სისრულე და დეტალიზება - ანუ, შიდა სტანდარტებმა კომპლექსურად უნდა მოიცვან გამოსაკვლევი პრობლემის ყველა საკითხი და დეტალურად გააშუქონ იგი;

4) საერთო ტერმინოლოგია - ყველა სტანდარტსა და დოკუმენტში უზრუნველყოფილი უნდა იყოს ერთნაირი ტერმინების გამოყენება.

შიდა სტანდარტების შემუშავება და დანერგვა შრომატევადი და ხანგრძლივი სამუშაოა. შიდა სტანდარტები უნდა შეიცავდნენ ისეთ რეკვიზიტებს, როგორც არის: სტანდარტის რიგითი ნომერი, ექსპლუატაციაში შესვლის თარიღი, სტანდარტის დასახელება, სტანდარტის მიზანი და გამოყენების სფერო.

შიდა სტანდარტები წარმოადგენენ აუდიტური ფირმის ინტელექტუალურ საკუთრებას. თანამშრომლებმა არ უნდაგაამხილონ შიდა სტანდარტების შემადგენლობა და არ უნდა გამოიყენონ ისინი მოცემული ორგანიზაციის

საქმიანობის ფარგლებს გარეთ. შიდა სტანდარტებში შეიძლება გათვალისწინებული იქნეს აუდიტორთა პასუხისმგებლობის საკითხი მათი შეუსრულებლობის (სტანდარტების დაუცველობის) გამო.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. როგორ იყოფა აუდიტური საქმიანობის სტანდარტები?
2. როგორია აუდიტორთა პასუხისმგებლობის საკითხი შიდა სტანდარტების გამოყენების მიმართ?
3. რა აუცილებელ რეკვიზიტებს უნდა შეიცავდეს სტანდარტი?
4. როგორია სტანდარტის გასაფორმებელი დოკუმენტის სტრუქტურა?
5. რას ასახავს სტანდარტების ჯგუფი „პასუხისმგებლობა“?
6. რას მოიცავს სტანდარტების ჯგუფი „სხვა პირთა ნამუშევრების გამოყენება“?
7. რას მოიცავს სტანდარტების ჯგუფი „აუდიტის ანგარიშები და დასკვნები“?
8. რას მოიცავს სტანდარტების ჯგუფი „სპეციალიზებული დარგები“?
9. ვინ შეიმუშავებს და ამტკიცებს აუდიტური საქმიანობის შიდა სტანდარტებს?

ტესტები შეპენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რაში მდგომარეობს აუდიტური სტანდარტების გამოყენების მნიშვნელობა?
 - ა) მათი დაცვის შემთხვევაში უზრუნველყოფილია აუდიტური შემოწმების მაღალი ხარისხი;
 - ბ) ისინი ხელს უწყობენ ახალი მეცნიერული მიღწევების დანერგვას აუდიტის პრაქტიკაში;
 - გ) ისინი მიმართულებას აძლევენ აუდიტორის ქმედებას კონკრეტულ სიტუაციაში დყოველი პუნქტი მნიშვნელოვანია აუდიტური შემოწმების დროს.
2. რას უწყობს ხელს აუდიტურ ფორმებში შიდა სტანდარტების გამოყენება?
 - ა) გარე სტანდარტების მოთხოვნების დაცვას;
 - ბ) აუდიტური შემოწმების შრომატევადობის შემცირებას;
 - გ) შესრულებული აუდიტური მომსახურებების რაოდენობისა და მოცულობის გაზრდას.

დ) ყველა მათგანს ერთობლიობაში.

3. რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდნენ შიდა სტანდარტები?

ა) მიზანშეწონილობას;

ბ) შეთანხმებულობას და მემკვიდრეობითობას;

გ) სისრულეს და დეტალიზებას, საერთო ტერმინოლოგიას;

დ) ყველა მათგანს უნდა აკმაყოფილებდნენ.

4. ვისი ინტელექტუალური საკუთრებაა შიდა აუდიტური სტანდარტები?

ა) აუდიტური ფირმის;

ბ) ეკონომიკური სუბიექტის;

გ) სახელმწიფო ორგანოების;

დ) ინდივიდუალურად მომუშავე აუდიტორების.

თავი 2. აუდიტური შემოწმების ორგანიზაცია

2.1. აუდიტური შემოწმების მომზადება

აუდიტური შემოწმების საწყისი სტადია არის აუდიტური შემოწმების მომზადება. ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობა ოფიციალური თხოვნით, წერილით მიმართავს აუდიტურ ორგანიზაციას (აუდიტორს) აუდიტური მომსახურების გაწევის თაობაზე. ამის შემდეგ, წესის მიხედვით, აუდიტორი ახდენს კლიენტის ორგანიზაციის წინასწარ გაცნობასა და სამუშაოს დაგეგმვას. წინასწარი დაგეგმვა აუდიტორს საშუალებას აძლევს განსაზღვროს სამუშაოს მოცულობა, დაახლოებით შეაფასოს თავისი შრომის ანაზღაურება და თუ ჩათვლის მისაღებად, მოამზადოს წერილი-ვალდებულება საქმიანი ფორმით.

აუდიტური ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობისადმი გაგზავნილი წერილი-ვალდებულება დოკუმენტურად ადასტურებს თანხმობას აუდიტის ჩატარებაზე.

წერილი-ვალდებულება უნდა შეიცავდეს აუცილებელ მითითებებს ისეთ საკითხებზე, როგორცაა:

- აუდიტური შემოწმების პირობები;
- აუდიტური ორგანიზაციის ვალდებულებები;
- ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის ვალდებულებები.

წერილი-ვალდებულება უნდა შეიცავდეს იმ საკანონმდებლო აქტებისა და ნორმატიული დოკუმენტების ჩამონათვალს, რომელთა საფუძველზეც ჩატარდება აუდიტი (კანონები, დებულებები, ინსტრუქციები, რომლებიც ეხებიან ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებას, ანგარიშგების მომზადებას და აუდიტის ჩატარებას).

წერილ-ვალდებულებაში უნდა იდოს ინფორმაცია აუდიტური ორგანიზაციის პასუხისმგებლობის შესახებ საწარმოს კომერციული საიდუმლოს გამჟღავნებისათვის და ბუღალტრულ დოკუმენტაციაში მნიშვნელოვანი უზუსტობებისა და შეცდომების აღმოუჩენლობის რისკის თაობაზე.

აქვე აღინიშნება, რა ვალდებულებები ეკისრება ეკონომიკურ სუბიექტს. ესენია: პასუხისმგებლობა აღრიცხვა-ანგარიშგების უტყუარობისა და სისრულის შესახებ, აუდიტორებზე ნებისმიერი ინფორმაციის მიწოდებაზე, მათ ხელმისაწვდომობაზე; საჭიროების შემთხვევაში ხელმძღვანელობამ უნდა უზრუნველყოს შეკითხვების დაგზავნა კონტრაგენტებთან („კონტრაგენტი“ -

ხელშეკრულებაში მონაწილე მხარე სამოქალაქო-სამართლებრივ ურთიერთობებში. კონტრაგენტის როლში გამოდის ხელშეკრულების ორივე მხარე ერთმანეთის მიმართ) ურთიერთდავალიანების თანხების დადასტურებისათვის. ასევე, იგი იღებს ვალდებულებას, რომ არ მოახდენს ზეწოლას აუდიტორებზე.

ამ შეთანხმებების შემდეგ ფორმდება ხელშეკრულება აუდიტორსა და კლიენტს შორის. სააუდიტორო ხელშეკრულების გაფორმების დროს ყველაზე მნიშვნელოვანია სამუშაოს შეფასება. ზოგჯერ აუდიტორი თავისი მომსახურების ფასით კლიენტს აფრთხობს, რაც ხშირად კონტრაქტის დარღვევის მიზეზი ხდება. უკვე გარიგებული კლიენტი და აუდიტორი ხელშეკრულებაში აუცილებლად დებენ პუნქტს ანაზღაურების ფორმის შესახებ. ყველაზე ცნობილი ფორმაა, ე.წ. კომბინირებული ფორმა. ამ დროს, მომსახურების ღირებულებას ემატება გარკვეული პროცენტი აუდიტორის დასკვნით მიღებული ეკონომიიდან და რეზერვების გამოვლენიდან. მომსახურების ანაზღაურება ასეთ შემთხვევაში ძალიან მაღალი აღარ არის.

რაც შეეხება შემოწმების მოცულობას, ეს გახლავთ აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანი. იგი თვითონ განსაზღვრავს სამუშაოს ხასიათსა და მასშტაბებს. სამუშაოს მოცულობა დამოკიდებულია შემოწმების სიღრმის ხარისხზე ყოველი კონკრეტული საკითხის მიმართ.

აუდიტურ ორგანიზაციას შეუძლია და უფლებაც აქვს დამოუკიდებლად მიიღოს გადაწყვეტილება აუდიტური პროცედურების ჩატარების სახეებზე, რაოდენობასა და სიღრმეზე, დროის დანახარჯებზე, სპეციალისტთა რაოდენობასა და შემადგენლობაზე, რომლებიც უზრუნველყოფენ სრულყოფილ და სრულფასოვან შემოწმებას და აუდიტური დასკვნის მომზადებას.

აუდიტის მიზნის მისაღწევად აუდიტორს შეუძლია თანახმად სტანდარტისა, სხვა პირთა ნამუშევრების გამოყენება, როგორც არის: აუდიტორის ასისტენტი, მოწვეული ექსპერტი, შიდა აუდიტორები, სხვა აუდიტური ორგანიზაციები. თუმცა, ეს არ ათავისუფლებს აუდიტორს პასუხისმგებლობისაგან იმ დარღვევებზე, რაც შესაძლოა გაიპარა სხვა პირთა ნამუშევარში.

აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტაცია უნდა იყოს საკმაოდ სრული და დამაჯერებელი, რათა დაადასტუროს აუდიტური ორგანიზაციის დასკვნის სისწორე კლიენტის ბუღალტრულ ანგარიშგებაზე.

ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ დასკვნის მომზადების დროს, აუდიტური ორგანიზაცია ვალდებულია შეაჯამოს და შეაფასოს შედეგები მოპოვებული მონაცემების საფუძველზე. **დასკვნა-რეკომენდაციები** უნდა შეიცავდეს მკაფიოდ დასაბუთებულ შეხედულებებს ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის ხარისხის შესახებ.

რეკომენდაციები მიზანშეწონილია ჩამოყალიბდეს შემდეგი მიმართულებებით:

- *სოციალური;*
- *ორგანიზაციული;*
- *ეკონომიკური;*
- *სამართლებრივი;*
- *ინფორმაციული;*
- *ტექნოლოგიური მიმართულებებით.*

ზოგადად კი, დასკვნა შეიძლება იყოს დადებითი, ან უარყოფითი (თუმცა, თუ დავაზუსტებთ, კონკრეტულად არსებობს, უპირობო, ანუ დადებითი დასკვნა, პირობითი დასკვნა, უარყოფითი დასკვნა და უარი დასკვნის გაცემაზე) :

დადებითი დასკვნა მოწმობს, რომ აუდიტორი უტყუარად მიიხნევს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგებას ყველა არსებით საკითხში.

თუ შედგენილია უარყოფითი დასკვნა, ანდა თუ ფორმდება უარი ბუღალტრული ანგარიშგების შესახებ აზრის გამოთქმის თაობაზე, მაშინ სავალდებულოა აუდიტორმა მიუთითოს ის გარემოებები, რამაც მიიყვანა იგი ამა თუ იმ გადაწყვეტილების მიღებამდე.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. ვინ მიმართავს აუდიტურ ორგანიზაციას წერილით აუდიტური შემოწმების თაობაზე?
2. რა აუცილებელ მითითებებს უნდა შეიცავდეს წერილი-ვალდებულება?
3. წერილი-ვალდებულების თანახმად რა ვალდებულებები ეკისრება ეკონომიკურ სუბიექტს?

4. რას გულისხმობს აუდიტორის შრომის ანაზღაურების კომბინირებული ფორმა?

ტესტები შექმნილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რაზეა დამოკიდებული აუდიტორის სამუშაოს მოცულობა?

- ა) დამოკიდებულია საერთო-ეკონომიკურ ვითარებაზე ქვეყანაში;
- ბ) დამოკიდებულია აღრიცხვა-ანგარიშგების ობიექტურობაზე;
- გ) დამოკიდებულია შემოწმების სიღრმის ხარისხზე ყოველი კონკრეტული საკითხის მიმართ;
- დ) დამოკიდებულია აუდიტორის განწყობაზე საწარმოს ხელმძღვანელობის მიმართ.

2. თავისუფლდება თუ არა აუდიტორი პასუხისმგებლობისაგან იმ დარღვევებზე რაც შესაძლოა გაიპარა სხვა პირთა ნამუშევარში?

- ა) არ არის თავისუფალი პასუხისმგებლობისაგან;
- ბ) თავისუფალია;
- გ) ნაწილობრივ თავისუფალია;
- დ) პასუხისმგებელია და იხდის ჯარიმას სხვის შეცდომებზე.

3. რას უნდა შეიცავდეს დასკვნა-რეკომენდაციები?

- ა) უნდა შეიცავდეს საწარმოს დოკუმენტაციაში არსებულ ახსნა-განმარტებებს;
- ბ) უნდა შეიცავდეს მკაფიოდ დასაბუთებულ შეხედულებებს ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის ხარისხის შესახებ
- გ) უნდა შეიცავდეს კონტრაქტებს;
- დ) უნდა შეიცავდეს ხელფასის უწყისებს.

4. რა მიმართულებებით არის მიზანშეწონილი აუდიტური რეკომენდაციების ჩამოყალიბება?

- ა) სოციალური და ორგანიზაციული მიმართულებით;
- ბ) ეკონომიკური და სამართლებრივი მიმართულებით;
- გ) ინფორმაციული და ტექნოლოგიური მიმართულებებით;
- დ) ყველა ზემოთაღნიშნული მიმართულებით.

5. რას მოწმობს დადებითი დასკვნა?

- ა) მოწმობს, რომ აუდიტორი უტყუარად მიიხნევს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგებას ყველა არსებით საკითხში.
- ბ) მოწმობს, რომ აუდიტორი კეთილგანწყობილია კლიენტისადმი;

გ) დადებითი დასკვნა მოწმობს, რომ საწარმოში ჩადებულია დიდი ინვესტიცია;

დ) დადებითი დასკვნა საწარმოს ხელმძღვანელობის წახალისების საშუალებაა.

2.2. აუდიტური შემოწმების დაგეგმვა

აუდიტური სტანდარტის - „აუდიტის დაგეგმვა“ - მიზანია იმ ნორმების დადგენა, რომელსაც იყენებს აუდიტორი შემოწმების დაგეგმვის დროს. სტანდარტის ამოცანას წარმოადგენს აუდიტის დაგეგმვის წინასწარი ეტაპის აღწერა, აუდიტის საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამის მომზადების წესის აღწერა.

აუდიტორმა თავისი სამუშაო ისე უნდა დაგეგმოს, რომ შესაბამის ვადებში და ხარისხიანად ჩაატაროს ბუღალტრული ანგარიშგების აუდიტი, შეისწავლოს ფინანსური ოპერაციების და სამეურნეო პროცესების კანონიერება და უტყუარობა, და მათი შესაბამისობა და სისწორე ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშებთან.

აუდიტური სამუშაოს სწორად დაგეგმვა უზრუნველყოფს:

- აუდიტის მთავარი მომენტებისა და სავარაუდო პრობლემების გამოკვეთას;
- შესასრულებელი სამუშაოს ვადების დროულობის(დასახული დროის ბიუჯეტის) დაცვას;
- აუდიტური ჯგუფის წევრებს შორის სამუშაოთა სათანადოდ განაწილებას;
- სხვა აუდიტორთა, თუ ექსპერტთა მიერ ჩატარებულ სამუშაოთა კოორდინაციას.

საერთაშორისო სტანდარტის თანახმად, ტერმინი - „აუდიტის დაგეგმვა“- შემდეგნაირად განიმარტება: „ დაგეგმვა ნიშნავს ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტური შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიათის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისათვის“.

აუდიტის დაგეგმვამ, როგორც აუდიტური საქმიანობის უმთავრესმა ეტაპმა, უნდა უზრუნველყოს:

- აუდიტის საიმედოობა;
- აუდიტის დამოუკიდებლობა;
- აუდიტის ობიექტურობა;
- აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა მოცემულ სფეროში;
- ინფორმაციის კონფიდენციალურობის დაცვა.

აუდიტის დაგეგმვის არსი მდგომარეობს აუდიტური ორგანიზაციის მიერ საერთო გეგმის შემუშავებაში, - სადაც მითითებული იქნება აუდიტის საგარაუდო მოცულობა, გრაფიკი და ვადები, - და აგრეთვე, აუდიტური პროგრამის შემუშავებაში, რომელიც განსაზღვრავს იმ აუდიტური პროცედურების განხორციელების მოცულობას, სახეებსა და თანმიმდევრობას, რომლებიც აუცილებელია ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების შესახებ ობიექტური აზრის ფორმირებისათვის, რა თქმა უნდა ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის თავისებურებების გათვალისწინებით.

აუდიტის დაგეგმვის დროს საჭიროა გამოიყოს შემდეგი ძირითადი ეტაპები: წინასწარი ეტაპი, აუდიტის საერთო გეგმის მომზადება და შედგენა, და აუდიტის პროგრამის შედგენა.

წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორმა უნდა მიიღოს ინფორმაცია შემდეგ საკითხებზე:

- გარე ფაქტორებზე, რომლებიც გავლენას ახდენენ ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაზე და ასახავენ ეკონომიკურ სიტუაციას, როგორც მთელ ქვეყანაში, ისე ცალკეულ დარგებში;

- შიდა ფაქტორებზე, რომლებიც გავლენას ახდენენ ეკონომიკური სუბიექტის სამეურნეო საქმიანობაზე, რაც დაკავშირებულია მის ინდივიდუალურ თავისებურებებთან;

- ეკონომიკური სუბიექტის ორგანიზაციულ-მმართველობით სტრუქტურაზე;

- საქმიანობის სახეებზე (მაგალითად, განეკუთვნება მომსახურების სფეროს, მატერიალური წარმოების სფეროს და ა. შ.);

- ტექნოლოგიურ თავისებურებებზე;

- რენტაბელობის დონეზე;

- მოგების იმ ნაწილის განაწილების წესზე, რომელიც რჩება ეკონომიკური სუბიექტის განკარგულებაში;

- ფილიალების არსებობაზე;

- შიდა კონტროლის სისტემაზე;

- შრომის ანაზღაურების თავისებურებებზე.

ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ ზემოთაღნიშნული ინფორმაციის მოკრების ძირითადი წყაროები არის შემდეგი:

- ეკონომიკური სუბიექტის წესდება;

- ეკონომიკური სუბიექტის რეგისტრაციის დოკუმენტები;

- დირექტორთა საბჭოს, დამფუძნებლების, აქციონერთა კრების სხდომების ოქმები;

- ბუღალტრული და სტატისტიკური ანგარიშგება;

- დოკუმენტები საქმიანობის დაგეგმვის შესახებ (გეგმები, ხარჯთაღრიცხვები, პროექტები);

- კონტრაქტები, ხელშეკრულებები და გარიგებები;

- აუდიტორების და სხვა კონსულტანტების საბოლოო ანგარიშები;

- საგადასახადო ორგანოთა შემოწმების მასალები;

- სასამართლო და საარბიტრაჟო სარჩელების მასალები.

წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტური ორგანიზაცია შეაფასებს აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობას. თუ ჩათვლის მას შესაძლებლად, იგი შეადგენს წერილ-ვალდებულებას ჩვენს მიერ უკვე ზემოთ აღნიშნული შინაარსით და ორმხრივი შეთანხმების შედეგად დაიდება ხელშეკრულება. წინააღმდეგ შემთხვევაში გაიგზავნება უარი.

აუდიტის საერთო გეგმა (ანუ, აუდიტის დაგეგმვის მეორე ეტაპი), რომელსაც ასევე შეიმუშავებს აუდიტორი, მოიცავს აუდიტის სავარაუდო მასშტაბისა და მისი ჩატარების პროცესის აღწერას.

საერთო გეგმისა და პროგრამის მომზადების პროცესში აუდიტური ორგანიზაცია ასევე ახდენს **შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის შეფასებას**. აუდიტორის მიერ იგი შეიძლება ჩაითვალოს **ეფექტურად**, თუ თავისდროულად იძლევა გაფრთხილებას არასანდო ინფორმაციის წარმოშობის შესახებ და აგრეთვე, ახდენს სათანადო გავლენას ასეთი ფაქტის აღმოფხვრისათვის. ყოველივე ამის შემდეგ აუდიტორმა ორგანიზაციამ უნდა შეაგროვოს მტკიცებულებების საკმარისი რაოდენობა.

აუდიტის საერთო გეგმა ემსახურება აუდიტის პროგრამის განხორციელებას. *საერთო გეგმაში რეკომენდებულია გათვალისწინებული იქნეს:*

- რომელი ასპექტები უნდა იქნეს შესწავლილი, რომ აუდიტი იყოს ობიექტური;

- აუდიტორთა ჯგუფის ფორმირების დროს უნდა განისაზღვროს მათი რაოდენობა და დაკომპლექტდეს კვალიფიციური სპეციალისტებით;

- საჭიროა განისაზღვროს დროის ბიუჯეტი აუდიტის ჩატარების ყოველი ეტაპისათვის;

- უნდა განისაზღვროს სამუშაოს სავარაუდო ვადები;

- კონკრეტული ფაქტის შეფასების დროს თუკი წარმოიშობა აზრთა სხვადასხვაობა, აუდიტურთა ჯგუფის რომელიმე წევრის განსაკუთრებული აზრის გამოხატვა უნდა გაფორმდეს დოკუმენტურად.

აუდიტის პროგრამის მომზადება არის აუდიტის დაგეგმვის მესამე ეტაპი. აუდიტის პროგრამა საერთო გეგმის შესრულების უზრუნველყოფა და წარმოადგენს იმ აუდიტური პროცედურების ხასიათის, ვადების და მოცულობის დეტალურ ჩამონათვალს, რომლებიც საჭიროა აუდიტის საერთო გეგმის პრაქტიკული რეალიზაციისათვის.

აუდიტური პროგრამა ისე უნდა შემუშავდეს და ჩამოყალიბდეს, რომ იგი წარმოადგენდეს მომავალი აუდიტორული საქმიანობისათვის დაწვრილებით ინსტრუქციულ მიმართულებებს, დასახული სამუშაოს გაკონტროლებისა და დოკუმენტირების საშუალებას.

აუდიტური პროგრამის შედგენის დროს აუდიტორმა აუცილებლად უნდა განსაზღვროს აუდიტის მიზანი საწარმოს საქმიანობის ცალკეული სფეროების მიხედვით (პროცედურებისათვის განკუთვნილი დროის ბიუჯეტის მითითებით); ასევე, აუცილებელია გაითვალისწინოს აუდიტური რისკის (ანუ, თანდაყოლილი რისკის, კონტროლის რისკისა და შეუმჩნეველობის რისკის) დონე, მათი შეფასებები.

აუდიტური პროგრამა შედგება საკონტროლო ტესტების პროგრამისაგან და აუდიტური პროცედურების პროგრამისაგან.

საკონტროლო ტესტების პროგრამა წარმოადგენს იმ დონისძიებათა ჩამონათვალს, რომლებიც გამიზნულია ინფორმაციის მოსაგროვებლად შიდა კონტროლისა და აღრიცხვის სისტემის შესახებ.

აუდიტური პროცედურების პროგრამა კომოიცავს საბუღალტრო ანგარიშებში ბრუნვებისა და ნაშთების ასახვის საიმედოობის დეტალურ შემოწმებას. აუდიტური პროცედურების პროგრამა განსაზღვრავს აუდიტორის ქმედებას ყოველი კონკრეტული შემოწმებისთვის.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. რა წარმოადგენს აუდიტური სტანდარტის - „აუდიტის დაგეგმვა“ ამოცანას?
2. რას უწყობს ხელს აუდიტური სამუშაოს სწორად დაგეგმვა?
3. რას უზრუნველყოფს აუდიტის დაგეგმვა, როგორც აუდიტური საქმიანობის მნიშვნელოვანი და გამორჩეული ეტაპი?

4. რა უნდა იქნეს გათვალისწინებული აუდიტის საერთო გეგმაში?
5. აუდიტის დაგეგმვის დროს რომელი ძირითადი ეტაპები გამოიყოფა?
6. რა ინფორმაცია უნდა მიიღოს აუდიტორმა წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე?
7. რომელია ინფორმაციის მოკრების ძირითადი წყაროები ეკონომიკური სუბიექტის შესახებ?

ტესტები შიდა აუდიტის დონის შემოწმებისათვის

1. როდის ჩაითვლება ეფექტურად შიდა კონტროლის სისტემა?

- ა) თუ თავისდროულად იძლევა გაფრთხილებას არასანდო ინფორმაციის წარმოშობის შესახებ დაახდენს სათანადო გავლენას ასეთი ფაქტის აღმოფხვრისათვის.
- ბ) თუ იგი ყოველკვირეულად აკონტროლებს ყველა თანამშრომელს;
- გ) თუ დროულად მიმართავს სამართალდამცავ ორგანოებს;
- დ) შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის შეფასება შეუძლებელია.

2. რა ხდება, თუ შემოწმების დროს რაიმე ფაქტზე, რომელიმე აუდიტორს ექმნება განსხვავებული აზრი?

- ა) აზრთა სხვადასხვაობის წარმოშობისას, რომელიმე წევრის განსაკუთრებული აზრი უნდა გაფორმდეს დოკუმენტურად;
- ბ) არ შეიძლება აუდიტორებს სხვადასხვა აზრი ჰქონდეთ კონკრეტულ ფაქტზე;
- გ) თუ შეიქმნა განსხვავებული აზრი, საჭიროა მისი დაუყოვნებლივ იგნორირება;
- დ) განსხვავებული აზრი დასაშვებია, მაგრამ მისი დოკუმენტური გაფორმება არ არის აუცილებელი.

3. რისგან შედგება აუდიტური პროგრამა?

- ა) საკონტროლო ტესტების პროგრამისაგან და კონტრაქტებისაგან;
- ბ) საკონტროლო ტესტების პროგრამისაგან და საინვესტიციო საქმიანობის პროგრამებისაგან;
- გ) საკონტროლო ტესტების პროგრამისაგან და აუდიტური პროცედურების პროგრამისაგან.
- დ) აუდიტური პროგრამა არ იყოფა შემადგენელ ნაწილებად.

4. რას უწყობს ხელს აუდიტური სამუშაოს სწორად დაგეგმვა?

- ა) აუდიტის მთავარი მომენტებისა და სავარაუდო პრობლემების გამოკვეთას;

- ბ) შესასრულებელი სამუშაოს ვადების დროულობის(დასახული დროის ბიუჯეტის) დაცვას;
- გ) აუდიტური ჯგუფის წევრებს შორის სამუშაოთა სათანადოდ განაწილებას; და სხვა აუდიტორთა, თუ ექსპერტთა მიერ ჩატარებულ სამუშაოთა კოორდინაციას;
- დ) ხელს უწყობს ყველა აღნიშნული ასპექტის განხორციელებას.

2.3. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამუშაოების მოცულობის განსაზღვრა

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მოცულობა განისაზღვრება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული დოკუმენტებით, აგრეთვე კლიენტის სურვილის შესწავლითა და გაანალიზებით. შეისწავლება ბალანსი, მოგებისა და ზარალის ანგარიშები და ნაშთები, ახსნა-განმარტებითი ჩანაწერები სააღრიცხვო პოლიტიკის წარმოების შესახებ და სხვ.

აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს ორგანიზაციის კუთვნილი აქტივების რეალობა, უნდა დაადგინოს საწარმოს გადახდისუნარიანობა, ბალანსის აქტივში ასახული მაჩვენებლების უტყუარობა, შეაფასოს ნატურალური მაჩვენებლები. საფუძვლიანად შეამოწმოს კაპიტალდაბადების დანახარჯების ანგარიში.

საფინანსო ანგარიშგებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების სისწორის სიღრმისეული და დეტალური შესწავლა შეცდომების შემცირებისა და სრულყოფილი გააზრების საშუალებას იძლევა.

აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემებში შემოწმება-ანალიზი უნდა ჩატარდეს:

ა) საშუალებებს (როგორც არის, ძირითადი საშუალებები, კაპიტალდაბანდებები, მარაგები, დანახარჯები, არამატერიალური აქტივები);

ბ) სხვა გრძელვადიან აქტივებს (როგორც არის, გრძელვადიანი ინვესტიციები, დაბანდებები შვილობილ საწარმოებში და ფილიალებში, ასოციაციებსა და კომპანიებში); ფულად საშუალებებს, ანგარიშსწორებებს და სხვა აქტივებს (როგორც არის, სალარო, საანგარიშსწორებო და სავალუტო ანგარიშები, ფასიანი ქაღალდები და მოკლევადიანი ფინანსური დაბანდებები, პარტნიორებთან ანგარიშსწორება, სესხების გამოყენება, ანგარიშსწორება მყიდველებთან, დებიტორებთან და სხვა აქტივები);

გ) გრძელვადიან პასივებს (როგორც არის, საწესდებო კაპიტალი, საშუალებების ცვეთა, სპეციალური ფონდები და რეზერვები);

დ) კრედიტორებს და სხვა სესხებს;

ე) ანგარიშსწორებებს და სხვა პასივებს (როგორც არის, ანგარიშსწორება ბიუჯეტთან, სადაზღვევო ორგანიზაციებთან, საწარმოს პერსონალთან);

საწარმოს ფინანსური შედეგების განსაზღვრის უტყუარობის შემოწმების დროს უნდა შეისწავლებოდეს:

ა) ამონაგები (ანუ საერთო შემოსავალი) პროდუქციის რეალიზაციიდან, გაწეული მომსახურება და შესრულებული სამუშაოები;

ბ) რეალიზებული პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული დანახარჯები, სხვა გაყიდვებიდან შემოსავლები (მაგ: არასაჭირო ქონების რეალიზაციიდან);

გ) შემოსავლები და ხარჯები ფასიანი ქაღალდებიდან და საქმიანი თანამონაწილეობიდან;

საფინანსო ანგარიშგების აუდიტის დროს უნდა შემოწმდეს ბალანსის შედეგების სისწორე, მოგებისა და ზარალის ანგარიში და სხვა საფინანსო დოკუმენტები. შემოწმებას ექვემდებარება ყველა ოპერაცია და საქმიანობა.

გასათვალისწინებელია, რომ საწარმოებში 5%-ზე მეტი შემოსავლის მომტანი ოპერაციები, მიმდინარე კვარტლის ბოლოს, ან საფინანსო წელში მიღებული ძირითადი ფინანსური მაჩვენებლები, კოეფიციენტები თუ საკონტროლო ციფრები უნდა შეუდარდეს ბოლო 5 წლის საშუალო მაჩვენებლებს. არადამაკმაყოფილებელი მდგომარეობისა და დაუსაბუთებელი ფაქტების გამოვლენის შემთხვევაში უნდა მოხდეს შემოსავლების აღწერა, რათა შენარჩუნებული იქნეს საწარმოს სტაბილური მუშაობა. ასევე, თუ საწარმოს აღებული აქვს სესხი, უნდა დადგინდეს მისი აღების აუცილებლობა, მიზეზები და ხასიათი. აუცილებელია შესწავლილი იქნეს აქციონერთა პრეტენზიები, თუკი ასეთი არსებობს და სხვ.

მოგების შემოწმების დროს გაანალიზდება ბიუჯეტში გადასახდელები 3-5 წლის მანძილზე, ანარიცხები სარეზერვო ფონდებში, მოგების ნაწილის გადარიცხვა დაგროვების ფონდში, მოხმარების ფონდში, გადახდილი ჯარიმები, ეკონომიკური სანქციები და სხვ.

განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების შესწავლას, მოკლევადიანი და გრძელვადიანი ფინანსური დაბანდებების დინამიკას (სხვა ორგანიზაციების აქციებში, ობლიგაციებში და სხვა ფასიან ქაღალდებში);

სააქციო საზოგადოებების შემოწმების დროს სააუდიტორო სამუშაოთა მოცულობას უნდა დაემატოს შემდეგი მაჩვენებლები:

- სააქციო კაპიტალი, აქციონერთა რაოდენობა, მათი მოძრაობა, თითოეული აქციის ნომინალური ღირებულება და მასზე შემოსავალი, სააქციო კაპიტალის მოძრაობა შესამოწმებელ პერიოდში და დივიდენდების განაწილება;

- ფასიანი ქაღალდების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები, სარეზერვო აქციები.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სააუდიტორო სამუშაოთა მოცულობაში ჩაერთვება შემოწმების დოკუმენტური გაფორმება, ცალკეული სამეურნეო ოპერაციების, ფულადი საშუალებების და სხვა მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის ანალიზი, სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის და ბალანსის შედგენის სისწორე.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. რომელი მაჩვენებლები უნდა დაემატოს სააუდიტორო სამუშაოთა მოცულობას სააქციო საზოგადოებების შემოწმების დროს?
2. რომელ საშუალებებს უტარდებათ შემოწმება-ანალიზი აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემების შემოწმების დროს?
3. რომელ გრძელვადიან პასივებს უტარდებათ შემოწმება-ანალიზი აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემების შემოწმების დროს?
4. რა უნდა შემოწმდეს საფინანსო ანგარიშგების აუდიტის დროს?

ტესტები შეპენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რის მიხედვით განისაზღვრება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მოცულობა?
 - ა) მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად;
 - ბ) კლიენტის სურვილის გათვალისწინებით;
 - გ) აუდიტორის შეხედულებისამებრ;
 - დ) მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, აუდიტური საქმიანობის მარეგულირებელი ნორმატიული დოკუმენტებით, აგრეთვე კლიენტის სურვილით.
2. რას უტარდება ანალიზი აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემების შემოწმების დროს?
 - ა) საშუალებებს და სხვა გრძელვადიან აქტივებს;
 - ბ) გრძელვადიან პასივებს, კრედიტორებს და სხვა სესხებს;
 - გ) ანგარიშსწორებებს;

დ) ყველა მათგანი გაანალიზდება.

3.რომელი საკითხები შეისწავლება საწარმოს ფინანსური შედეგების განსაზღვრის უტყუარობის შემოწმების დროს?

- ა) ამონაგებიპროდუქციის რეალიზაციიდან, შემოსავლები გაწეული მომსახურებიდან და შესრულებული სამუშაოებიდან;
- ბ) პროდუქციის წარმოებაზე გაწეული დანახარჯები და არასაჭირო ქონების რეალიზაციიდან შემოსავლები;
- გ) შემოსავლები და ხარჯები ფასიანი ქაღალდებიდან;
- დ) ყველა აღნიშნული საკითხის შესწავლა უნდა მოხდეს.

4. რისი გაანალიზება ხდება საწარმოს მოგების შემოწმების დროს?

- ა) გაანალიზდება მხოლოდ ბიუჯეტში გადასახდელები 3-5 წლის მანძილზე;
- ბ) ანალიზი უკეთდება სარეზერვო ფონდებში ანარიცხებს;
- გ) გაანალიზდება მოგების ნაწილის გადარიცხვა დაგროვების, მოხმარების ფონდებში და ჯარიმების გადახდა;
- დ) ყველა აღნიშნული მონაცემი უნდა გაანალიზდეს.

თავი 3.აუდიტური შემოწმების ტექნოლოგია

3.1. შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება

ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის აუდიტური კონტროლი აუცილებლად ითვალისწინებს შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებას.

თანახმად სტანდარტისა, რომელიც ეხება რისკის შეფასებას და შიდა კონტროლს, განიმარტება ამ სტანდარტის მიზანი: „აუდიტორი უნდა გაერკვეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემებში იმდენად, რომ დაგეგმოს აუდიტი და შეიმუშაოს აუდიტორული შემოწმების ეფექტური მიდგომა. მან უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯის უნარი აუდიტური რისკის შეფასებისა და იმ აუდიტური პროცედურების შემუშავებისათვის, რომლებიც აუცილებელია ამ რისკის დასაშვებ დონემდე დაყვანისათვის“.⁴ ასევე, მნიშვნელოვანია ვიცოდეთ, რომ „**შიდა კონტროლის სისტემა**“ *გულისხმობს იმ პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც დაადგინა სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობამ დასახული მიზნების მისაღწევად ბიზნესის წარმატებული და ეფექტიანი მართვის მიზნით, მათ შორის: საწარმოს აქტივების დაცვის, თაღლითობისა და შეცდომების გამოვლენის, მათიპრევენციის, ბუღალტრულ ჩანაწერებში სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველყოფის, საიმედო ინფორმაციის დროულად მომზადებისმიზნით და ა.შ.*

გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შიდა აუდიტორული საქმიანობა (თუკი ასეთი კონტროლი არსებობს საწარმოში) და მისი გავლენა გარე აუდიტის მიერ ჩასატარებელ პროცედურებზე (მხედველობაში იქნება მისაღები შიდა კონტროლის დასკვნები). შიდა აუდიტის ინსტიტუტს მიეკუთვნება მაგალითად: ეკონომიკური სუბიექტის შიგნითრევიზიების ჩატარება, სარევიზიო კომისია, შიდა აუდიტორი, ან შიდა აუდიტორთა ჯგუფი.

საწარმოს შიდა აუდიტის ფუნქციები მოიცავს შემდეგს:

- ბუღალტრული აღრიცხვისა და კონტროლის შემოწმება, მისი მონიტორინგი და ამ სისტემის გაუმჯობესების შესახებ რეკომენდაციების შემუშავება;

- ბუღალტრული და ოპერატიული ინფორმაციების შემოწმება ექსპერტიზის საშუალებებისა და ხერხების გამოყენებით (თუ ეს საჭირო იქნება), მიღებული ინფორმაციის შედგენის შეფასების, კლასიფიკაციის, აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით;

⁴ПанковаСВ.Международныестандартыаудита. – М.: Юристъ, 2003. стр. 115

- ეკონომიკური სუბიექტის მიერ საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების, სააღრიცხვო პოლიტიკის, ინსტრუქციების, დებულებების, პრეზიდენტის ბრძანებულებებისა და მთავრობის განკარგულებების შესრულების მდგომარეობის შესწავლა;

- შიდა კონტროლის ჩატარების მექანიზმის ეფექტიანობის შეფასება;

- კონტროლის პროცედურების შესრულების მდგომარეობის შესწავლა სუბიექტის ფილიალების და სტრუქტურული ქვედანაყოფების მიხედვით;

- ეკონომიკური სუბიექტის აქტივების დაცვის მდგომარეობის შესწავლა;

- ეკონომიკური სუბიექტის პროგრამული უზრუნველყოფის შეფასება და სხვ.

შიდა კონტროლი არის მენეჯმენტის (საწარმოს მართვის) ბერკეტი. ყოველისაწარმოს ხელმძღვანელობამ უნდა შექმნას შესაბამისი შიდა კონტროლის სისტემა, რაც გულისხმობს საქმიანობის თანმიმდევრული გადამოწმებისა და გადახალისების პრაქტიკას.

შიდა კონტროლის **საერთო მიზნების** განხორციელებისათვის საწარმოს მენეჯერები და პერსონალი მოწოდებულნი უნდა იყვნენ ხელი შეუწყონ შიდა კონტროლის განხორციელებას. ამის დასტურად, ისინი უნდა გამოირჩეოდნენ პირადი და პროფესიული კეთილსინდისიერებით, უნდა იყვნენ მაღალი კომპეტენციის, მუდმივად აქცევენ ყურადღებას საკუთარ ქმედებებს და დროული რეაგირება მოახდინონ უკანონო, არაეკონომიკური, არამწარმოებლური (უშედეგო) და არარენტაბელური საქმიანობის მიმართ.

შიდა კონტროლის სისტემის უზრუნველყოფისთვის, ყველა ოპერაცია და მნიშვნელოვანი მოვლენა საწარმოში, უნდა იყოს მკაფიოდ დოკუმენტირებული და შემოწმებულს ადვილად უნდა მიუწვდებოდეს ხელი მათზე. სამეურნეო ოპერაციების და მნიშვნელოვანი მოვლენების რეგისტრირება უნდა ხდებოდეს მყისიერად, კლასიფიკაციის შესაბამისად. მათ შესრულებაზე განკარგულების გაცემა და მათი აღსრულება უნდა მოხდეს იმ პირთა მიერ, რომლებსაც შესაბამისი უფლებამოსილება გააჩნიათ. ოპერაციების და მნიშვნელოვანი მოვლენების სანქცირების, საქმისწარმოების, მათი რეგისტრირებისა და გადამოწმების ძირითადი უფლება-მოვალეობები უნდა გადანაწილდეს სხვადასხვა პირებზე, ხოლო რესურსებთან და ჩანაწერებთან წვდომა უნდა შეეძლოს მხოლოდ უფლებამოსილ პირებს, რომლებიც პასუხს აგებენ მათ მოვლასა და გამოყენებაზე (მაგ: მთავარ ბუღალტერს, საწყობის გამგეს და სხვ.)

შიდა კონტროლის მიზნების არსი მდგომარეობს საწარმოს აქტივების უნებართვო შექენის, გამოყენებისა და განლაგების პრევენციასა (წინასწარ ზომების მიღება) და გამოვლენაში.

მიზნების მიხედვით შიდა კონტროლის სახეებია: შეცდომების პრევენცია, შეცდომების გამოვლენა, გამოვლენილი შეცდომების გამოსწორება და ა.შ.

შიდა კონტროლმა უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კრიტერიუმებს:

- იგი უნდა იყოს სწორი. ჩატარდეს საჭიროების მიხედვით შერჩეულ ადგილზე და იყოს წარმოშობილი რისკის თანაზომიერი;
- იგი უნდა ფუნქციონირებდეს მთელი საგეგმო პერიოდის მანძილზე;
- მისი ღირებულება უნდა იყოს ეფექტური (საწარმოში, აუდიტის ჩატარებაზე გაწეული ხარჯი არ უნდა ჭარბობდეს მისგან მიღებულ სარგებელს).

შიდა აუდიტის სისტემის დეტალურობა და ყოვლისმომცველობა არ ნიშნავს იმას, რომ იგი ერთბაშად შეძლებს ხელმძღვანელობის მუშაობის ეფექტიანობის და შიდა აუდიტის ეფექტურობის უზრუნველყოფას, რადგან შიდა კონტროლის სისტემა დამოკიდებულია ადამიანურ ფაქტორზე, ანუ მომუშავე პერსონალზე. ამიტომ, სისტემის შემქმნელი და განმახორციელებელი პერსონალის კომპეტენტურობა და პატიოსნება შეიძლება უზრუნველყოფილი იქნეს მათი შერჩევითა და სპეციალური სწავლებით, თუმცა შესაძლოა არც ეს იყოს ეფექტის მომცემი, თუ ეს ადამიანები ვერ გააცნობიერებენ კონტროლის პროცესში თავიანთ ფუნქციებსა და მნიშვნელობას. გარდა ამისა, თუ საწარმოში მიმდინარეობს ორგანიზაციული ცვლილებები, ან/და ხელმძღვანელობას უკავია კონტროლისგან განსხვავებული პოზიცია, ესეც უარყოფითად მოქმედებს შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობაზე.

შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს: კონტროლის სფეროს, აღრიცხვის სისტემას და საწარმოს შიგნით აღრიცხვის კონტროლის სისტემას.

შიდა კონტროლის სისტემის მიზნებია:

- აღრიცხვა-ანგარიშგების მონაცემების საიმედოობისა და ჩანაწერების დაცვის უზრუნველყოფა;
- საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ეფექტურობის შემდგომი ზრდა;

- შიდა კონტროლის სისტემის საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა;

გარე აუდიტორმა უნდა მოახდინოს შიდა აუდიტის სამუშაოთა შესწავლა და წინასწარი შეფასება, რადგან ეს დაეხმარება აუდიტის დაგეგმვასა და ეფექტის მომცემი შემოწმების გეგმის შემუშავებაში. ამასთანავე, შიდა აუდიტის სამუშაოთა შესწავლა და წინასწარი შეფასება საშუალებას იძლევა გაარკვიოს, თუ რამდენად შეესაბამება ცალკეულ სფეროებში შიდა აუდიტის მიერ ჩატარებული სამუშაოები ფინანსური ანგარიშგების გარე აუდიტს.

გარე აუდიტის მიერ შემოწმების დროს შიდა აუდიტის შეფასების კრიტერიუმებია:

- იგი უნდა ითვალისწინებდეს საწარმოს ხელმძღვანელობის მოთხოვნებს, მაგრამ არ უნდა განიცდიდეს მათგან ზეწოლას. უნდა იყოს თავისუფალი;

- გარე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ შიდა აუდიტორებისგან მიღებული რეკომენდაციების გამოყენების დონე;

- შეაფასოს შიდა აუდიტორის კომპეტენტურობის, მისი პროფესიონალიზმის დონე;

- შეაფასოს შიდა აუდიტის დაგეგმვისა და შიდა კონტროლის სამუშაოთა განხორციელების სისწორე, აუდიტის ინსტრუქციების, სამუშაო პროგრამების და სამუშაო დოკუმენტაციის არსებობა.

გარე აუდიტის მიერ შიდა აუდიტის მუშაობის შეფასების პროცესი სამეტაპიანია:

1. შიდა აუდიტის საიმედოობისა და შესრულებულ სამუშაოთა უტყუარობის მტკიცებულებათა შეფასების ეტაპი;

2. საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის აღრიცხვაში გამოყენებული დოკუმენტების შესწავლა არა შერჩევით, არამედ, აუდიტის ჩატარების მთელი პერიოდის მიხედვით;

3. შიდა აუდიტის მიერ შესრულებულ სამუშაოთა ცალკეული ნაწილების ფარგლებისა და მასთან დაკავშირებული აუდიტური პროგრამების ადეკვატურობის (შესაბამისობის) შეფასება.

თანახმად სტანდარტისა „შიდა აუდიტის სამუშაოთა გათვალისწინება“, აღსანიშნავია, რომ თუ გარე აუდიტი აპირებს შიდა აუდიტის რომელიმე სამუშაოს გამოყენებას, მან უნდა შეაფასოს და ტესტირების გზით შეამოწმოს

ეს სამუშაო, რათა დაადასტუროს მისი ადეკვატურობა გარე აუდიტის მიზნებთან.

ამ შეფასებით გამოვლინდება:

- შიდა აუდიტის ჩამტარებელ პირთა და მათი ასისტენტების პროფესიონალიზმის დონე, მუშაობის სწორად წარმართვის მდგომარეობა და ხდება თუ არა სამუშაოს დოკუმენტირება;

- შეესაბამება თუ არა მოპოვებულ მტკიცებულებათა დონე საფუძვლიანი დასკვნების შედგენას;

- შესაბამისობაშია თუ არა შიდა აუდიტის მოპოვებული ანგარიშები შესრულებულ სამუშაოებთან და შეეფერება თუ არა გაკეთებული დასკვნები არსებულ რეალობას;

- რამდენად სრულყოფილად გამოავლინა შიდა აუდიტმა ყველა არაორდინალური მოვლენა, საკითხი და შემთხვევა.

გარე აუდიტორისთვის, საჭიროა შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის დონის განსაზღვრა და სათანადო შეფასება, რათამოახდინოს აუდიტის მასშტაბის შეფასება და დაგეგმვა. იმიტომ, რომ შიდა აუდიტის ეფექტურობა ნიშნავს გარე აუდიტის მიერ შემოწმების მოცულობის შემცირებას, ან/და, თუკი შესაძლებლად ჩაითვლება შიდა აუდიტის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციაზე უპირობოდ დაყრდნობა, დასაშვებია, შემოწმებაზე უარის თქმაც.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. რას გულისხმობს „შიდა კონტროლის სისტემა“?
2. რა კრიტერიუმები უნდა დააკმაყოფილოს შიდა კონტროლმა?
3. რა კრიტერიუმებით აფასებს გარე აუდიტი შემოწმების დროს საწარმოს შიდა აუდიტს?
4. რა არის შიდა კონტროლის სისტემის მიზნები?

ტესტები შიდა აუდიტის ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

1. რა მიეკუთვნება შიდა აუდიტის ინსტიტუტს?

ა) ეკონომიკური სუბიექტის შიგნითრევიზიების ჩატარება;

- ბ) სარევიზიო კომისია;
- გ) შიდა აუდიტორი, ან შიდა აუდიტორთა ჯგუფი;
- დ) ყველა მათგანი.

2. რაში მდგომარეობს შიდა კონტროლის მიზნების არსი?

- ა) საწარმოს თანამშრომლებისთვის ხელფასების გაზრდის შესაძლებლობის გამოვლენაში;
- ბ) პარტნიორებთან მჭიდრო ურთიერთობების დამყარების გზების გამონახვაში;
- გ) სამართალდამცავ ორგანოებზე დარღვევის ფაქტების გადაცემაში;
- დ) საწარმოს აქტივების უნებართვო შექმნის, გამოყენებისა და განლაგების პრევენციასა (წინასწარ ზომების მიღება) და გამოვლენაში.

3. რას მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემა?

- ა) იგი მოიცავს კონტროლის სფეროს, აღრიცხვის სისტემას და საწარმოს შიგნით აღრიცხვის კონტროლის სისტემას.
- ბ) იგი მოიცავს აღრიცხვა-ანგარიშგებას;
- გ) იგი მოიცავს მოგება-ზარალის აღრიცხვის კონტროლს;
- დ) იგი მოიცავს კონტროლის სფეროს (არეალს).

4. როგორია მიზნების მიხედვით შიდა კონტროლის სახეები?

- ა) ერთერთი სახეა შეცდომების პრევენცია (ზომების მიღება შეცდომის თავიდან ასაცილებლად);
- ბ) მიზნის მიხედვით, შიდა კონტროლის ერთერთი სახეა შეცდომების გამოვლენა;
- გ) გამოვლენილი შეცდომების გამოსწორება;
- დ) ყველა მათგანი ერთობლიობაში ახასიათებს შიდა კონტროლის სახეებს მიზნების მიხედვით.

5. რისთვის სჭირდება გარე აუდიტორს შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის დონის განსაზღვრა და სათანადო შეფასება?

- ა) აუდიტის მასშტაბის შეფასებისა და დაგეგმვისათვის;
- ბ) საკუთარი შრომის ანაზღაურების ოდენობის განსაზღვრისათვის;
- გ) საწარმოს ხელმძღვანელობისთვის რეკომენდაციების მიცემისათვის;
- დ) გამოვლენილი დარღვევების სამართალდამცავ ორგანოებზე გადაცემისათვის;

3.2. აუდიტური რისკი

ბუღალტრულ აღრიცხვას და შიდა კონტროლის სისტემას გარკვეულწილად თან სდევს არსებითი უზუსტობები და ამ უზუსტობების აღმოუჩენლობის რისკი.

თანახმად შესაბამისი სტანდარტისა, აუდიტორი უნდა გაერკვეს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემაში, უნდა გამოიყენოს პროფესიული განსჯა, რათა შეაფასოს აუდიტური რისკი (ანუ, იმის შესაძლებლობა, რომ აუდიტორიც ვერ გამოავლენს ზოგიერთ

უზუსტობებს), დაგეგმოს აუდიტური პროცედურები და უზრუნველყოს რისკის შემცირება დასაშვებ დონემდე.

აუდიტური რისკი უშუალოდ უკავშირდება ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულ არსებით უზუსტობებს და შედგება სამი კომპონენტისაგან:

1. თანდაყოლილი რისკი, არსებითია, თუ არ არსებობს შიდა კონტროლის მეთოდები, ანდა არაზუსტია რომელიმე ანგარიშის ნაშთი ან რომელიმე ოპერაცია;

2. კონტროლის რისკი, ეს ნიშნავს, რომ რომელიმე ანგარიშის ნაშთში, ან რომელიმე ოპერაციაში არსებული უზუსტობები დროულად ვერ იქნა აღმოჩენილი ან/და ვერ მოხდა მათი პრევენცია შიდა კონტროლის სისტემის მიერ;

3. შეუმჩნეველობის რისკი, - ნიშნავს, რომ მოსალოდნელია აუდიტორის მიერ ჩატარებული ძირითადი პროცედურებით ვერ გამოვლინდეს არსებითი სახის უზუსტობები.

რისკის კონტროლი და მათი შეფასება უნდა გამომდინარეობდეს სათანადო ცოდნა-გამოცდილებიდან, პროფესიული მომზადების დონიდან და საქმიანი ალლოდან, ამასთანავე, დაეფუძნოს ფინანსური ანგარიშგების ყოველი კომპონენტის ღრმა შესწავლასა და გაანალიზებას. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტური რისკი, ნიშნავს, აუდიტური ფირმის საქმიანობის რისკს.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისა და აუდიტური რისკის განსაზღვრის დროს მნიშვნელოვანია დოკუმენტების არსებობის დადგენა.

განვიხილოთ არსებობის (ანუ, რამდენად მნიშვნელოვანია ინფორმაცია) განმარტება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით: „ინფორმაცია ითვლება არსებითად, თუ მისი გამოტოვება, ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთა ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლზე (რამდენად მნიშვნელოვან მუხლშია შეცდომა) და იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც შესაძლოა გამოწვეული იყოს განზრახ, ან უნებლიეთ. არსებობა ნიშნავს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შემდეგაც ინფორმაცია მომხმარებლისათვის ხდება უსარგებლო.“ ე.ი. თუ ინფორმაცია დაუშვებლად არასწორია, მაშინ მისი გამოყენება უსარგებლო იქნება.

არსებობის განსაზღვრა დამოკიდებულია აუდიტორის (ან სხვა შემოწმებლის) პროფესიონალიზმზე. ამიტომ აუცილებელია შემდეგი:

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს, როდესაც აუდიტორი დასკვნაში დააფიქსირებს თავის აზრს, საჭიროა დადგინდეს, ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია თუ არა ყველა არსებითი ასპექტების მხედველობაში მიღებით;

- აუდიტის დაგეგმვისას, საჭიროა დადგინდეს არსებითი უზუსტობების ზღვარი (მისაღები დონე) და ამ უზუსტობების თვისობრივი და რაოდენობრივი მახასიათებლები;

- უნდა დადგინდეს მცირე თანხებში გამოვლენილი უზუსტობების გავლენის დონე ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- საჭიროა დადგინდეს, რა გავლენას ახდენს არსებითობაზე აუდიტური პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;

- დადგინდეს, რა დონის კავშირებია არსებითობასა და აუდიტურ რისკს შორის, რადგან არსებითობის მაღალი დონე მოქმედებს აუდიტურ რისკზე;

- უნდა დადგინდეს, რამდენად არსებითია შეუსწორებელი უზუსტობების ერთობლიობა (როგორც მოცემული აუდიტორის მიერ გამოვლენილი, ისე წინა აუდიტის დროს აღმოჩენილი, ანდა საპროგნოზო შეცდომები) და საჭიროა თუ არა, რომ აუდიტორმა აუდიტური რისკი შეამციროს საკონტროლო პროცედურების გაფართოებით და ა.შ.

თუ, შეუსწორებელი მცირე უზუსტობების ერთობლიობა გაუტოლდება არსებითობის (მნიშვნელოვან ზღვარს) დონეს, აუდიტორი ვალდებულია შეამციროს აუდიტური რისკი აუდიტური პროცედურების გაფართოებით, ან მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაში აღმოჩენილი უზუსტობების შესწორება.

აუდიტორი, შემოწმების მთელი პროცესის განმავლობაში გარკვეული სტრატეგიით მუშაობს.

აუდიტის სტრატეგია - ეს არის მიღებულ გადაწყვეტილებათა ერთობლიობა, სამუშაოს დაგეგმვიდან დაწყებული, ვიდრე შემოწმების დასრულებამდე. აუდიტის სტრატეგია მოიცავს შემდეგი საკითხების განსაზღვრას:

- მისაღებია თუ არა შიდა აუდიტორების მუშაობის შედეგები;

- რამდენად არის აუცილებელი სხვა სპეციალისტების დახმარება, ან სხვა აუდიტორების მიერ ცალკეული საკითხების შემოწმების შედეგების გამოყენება;

- რამდენად დეტალურად არის დამუშავებული და მიღებული გადაწყვეტილებები ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული ანგარიშებისთვის

აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, მათი ჩატარების დროისა და მასშტაბების შესახებ;

- აუცილებელია თუ არა საკონტროლო შემოწმების შესრულება, ანდა რა მოცულობითაა საჭირო, რადგან ამით ხდება შიდა რისკებისა და კონტროლის რისკის შეფასება. *თუ აუდიტორის მიერ, საკონტროლო შემოწმებით მიღებული იქნება დადებითი შედეგი, მაშინ აუდიტორი აღარ გააფართოებს აუდიტურ პროცედურებს და შესაბამისად, აუდიტის გეგმაც შევიწროვდება. ხოლო, აუდიტორი ნაკლებ ძალისხმევას დახარჯავს, რადგან ზსამუშაო საკმაოდ შრომატევადია.*

ანგარიშების შედგენის თარიღის შემდეგ, მაგრამ აუდიტური დასკვნის შედგენის თარიღამდე, ფინანსური მაჩვენებლების მნიშვნელობაზე არსებითი ზეგავლენის მომხდენი მოვლენები, რომლებიც ექვემდებარებიან კორექტირებას, აუდიტური სტანდარტების თანახმად იწოდებიან, როგორც „შემდგომი მოვლენები“.⁵

ასეთი მოვლენები ორ კატეგორიად იყოფა:

1. მოვლენები, რომლებიც დოკუმენტებში არ არის ასახული, მაგრამ ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა განიმარტოს და უნდა აიხსნას მათი არსებობა. *ისინი არ არსებობდნენ ბალანსის შედგენის დროს, ისინი გაჩნდნენ მოგვიანებით* და უნდა აისახოს ამ მოვლენის მოხდენის საანგარიშო წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში და შესაბამისად არ მოითხოვს მის კორექტირებას, თუმცა ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მომხდენი ზოგი მნიშვნელოვანი მოვლენა (როგორც არის, ვალების დაბრუნება, სხვა საწარმოს შექმნა, კომპანიების შერწყმა და სხვ.) შესაძლოა თავისდროულად ვერ გამოვლინდა და ბუნებრივია, ამ პერიოდის ფინანსური ანგარიშგება მცდარი და არაზუსტი იქნება;

2. მოვლენები, რომლებიც მოითხოვენ კორექტირებას შეფასებებში, ნებისმიერი ცვლილების სახით, და როგორც დამატებითი ინფორმაცია, ზემოქმედებას ახდენს ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში აღიარებულ შეფასებებზე და ხელმისაწვდომია (შეიძლება მისი განხილვა) ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნებამდე.

⁵სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგია“. თბ. 2010, გვ. 198

მიუხედავად ზემოთაღნიშნულისა, შეიძლება გამოიყოს შემდგომი მოვლენების **მესამე ტიპიც**, რომელიც ეხება წლის დასასრულის მოვლენებს. იგი არ საჭიროებს კორექტირებას. ამასთან, ეს მოვლენები ფინანსურ ანგარიშგებაზე ზეგავლენას ვერ ახდენენ, უმნიშვნელოა და არც საჭიროებს ახსნა-განმარტებებს (მაგალითად, ცვლილებები ხელმძღვანელობაში, დამკვეთებში, ხელშეკრულებებში და სხვ.).

შემდგომი მოვლენების დროს, აუდიტორის პასუხისმგებლობას - დასკვნის დაწერამდე, დაწერის შემდეგ, ან შუალედურ პერიოდში - განსაზღვრავს აუდიტორის სტანდარტი შემდეგი სახით:

„აუდიტორს არ ეკისრება რაიმე პასუხისმგებლობა პროცედურების, ან რაიმე გამოკითხვისჩატარებაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდეგ. აუდიტორის დასკვნის დაწერიდან ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე ხელმძღვანელობას ეკისრება პასუხისმგებლობა იმაზე, რომ ეცნობოს აუდიტორს ისეთი ფაქტების შესახებ, რომელთაც შეუძლიათ გავლენა მოახდინონ ფინანსურ ანგარიშგებაზე“.⁶

მაშინ, როდესაც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდება დასკვნის დაწერის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების შედგენამდე მომხდარი, ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი (მნიშვნელოვანი) გავლენის მომხდენი ფაქტების შესახებ, აუდიტორი მას განიხილავს და გადაწყვეტილებას იღებს ხელმძღვანელობასთან ერთად იმასთან დაკავშირებით, საჭიროა თუ არა შესაბამისი კორექტივების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში. შესწორების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში, აუდიტორი ატარებს დამატებით პროცედურებს და ხელმძღვანელობისთვის ამზადებს ახალ დასკვნებს, რომელიც უნდა დათარიღდეს შესწორებული ანგარიშგების ხელმოწერისა და დამტკიცების თარიღის შემდგომი რიცხვით.⁷

თუ ხელმძღვანელობა წინააღმდეგია ანგარიშგების შესწორებისა, მაშინ აუდიტორი, რომელიც შესწორების შეტანას აუცილებლად თვლის, ადგენს პირობით დადებით, ან უარყოფით დასკვნას. თუ ფინანსური ანგარიშგება გამოიცემა შესწორებების გარეშე და უკვე მესამე პირს გადაეცა, აუდიტორი მოვალეა ზომები მიიღოს, რათა არ დაეყრდნონ მის აუდიტურ დასკვნას.

თანახმად შესაბამისი აუდიტური სტანდარტისა, „თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ გახდება აუდიტორისთვის ცნობილი ისეთი

⁶ სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგია“. თბ. 2010, გვ. 199

⁷ იქვე. გვ. 199

ფაქტი, რომელიც არსებობდა აუდიტის დასკვნის დაწერის დღეს და რომელიც აუდიტისთვის იმ დღეს რომ ყოფილიყო ცნობილი, მაშინ იგი იძულებული იქნებოდა შეეცვალა თავისი დასკვნა, აუდიტორმა უნდა განიხილოს, ესაჭიროება თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებას შესწორება. ამ საკითხზე უნდა ესაუბროს ხელმძღვანელობას და იმოქმედოს კონკრეტული ვითარების შესაბამისად“.⁸

თუ ფინანსური ანგარიშგება შესწორდება, მაშინ აუდიტორი ჩაატარებს სათანადო პროცედურებს და შეადგენს ახალ დასკვნას, რომელსაც დაემატება აბზაცი მნიშვნელოვან მოვლენათა შესახებ, სადაც ახსნა-განმარტებითი შენიშვნის სახით აღწერილი იქნება ანგარიშგებაში შესწორებების შეტანისა და ახალი დასკვნის დაწერის მიზეზები.

მაშინაც კი, თუ ხელმძღვანელობას არ შეაქვს შესწორებები ფინანსურ ანგარიშგებაში და საქმის კურსში არ აყენებს ამ შეუსწორებელი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს, აუდიტორი მოვალეა მათ აცნობოს, რომ არ დაეყრდნონ აუდიტურ დასკვნას აღნიშნული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ხოლო თუ შეუძლებელია ახალი დასკვნის შედგენა და თანაც, ფინანსური ანგარიშგებაც აუცილებლად უნდა გამოიცეს, მაშინ შესაბამის ახსნა-განმარტებით შენიშვნებში უნდა აისახოს და განიმარტოს ზემოთაღნიშნული გარემოებები (ანუ, უზუსტობის არსებობა).

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

1. განმარტეთ თანდაყოლილი რისკი.
2. რას გულისხმობს კონტროლის რისკი?
3. რას ნიშნავს შეუმჩნეველობის რისკი?
4. როგორ განიმარტება დოკუმენტების არსებობა ბასს-ის მიხედვით?
5. როდის არის აუდიტორი ვალდებული შეამციროს აუდიტური რისკი აუდიტური პროცედურების გაფართოებით?
6. აუდიტის სტრატეგია და რომელ საკითხებს მოიცავს იგი?
7. რომელი მოვლენები იწოდებიან „შემდგომ მოვლენებად“?

ტუსტები შეძენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

⁸სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგია“. თბ. 2010, გვ. 200

1. რას გულისხმობს „აუდიტური რისკი“?

- ა) გულისხმობს აუდიტორისა და მისი ოჯახის რისკის ქვეშ ყოფნას;
- ბ) გულისხმობს აუდიტორის შრომის ანაზღაურების მიუღებლობის რისკს;
- გ) იმის შესაძლებლობას, რომ აუდიტორიც ვერ გამოავლენს ზოგიერთ უზუსტობებს
- დ) გულისხმობს იმის შესაძლებლობას, რომ აუდიტორი ვერ დაასრულებს სამუშაოს დათქმულ ვადაში.

2. ეკისრება თუ არა პასუხისმგებლობა აუდიტორს დასკვნის დაწერის შემდეგ რაიმე პროცედურების ჩატარებაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით?

- ა) პასუხისმგებლობა ეკისრება ნებისმიერ შემთხვევაში;
- ბ) აუდიტორის დასკვნის დაწერის შემდეგ აუდიტორს არ ეკისრება რაიმე პასუხისმგებლობა პროცედურების, ან რაიმე გამოკითხვის ჩატარებაზე.
- გ) პასუხისმგებლობა ეკისრება, თუ გათვალისწინებულია კლიენტთან დადებული ხელშეკრულებით;
- დ) პასუხისმგებლობა ეკისრება თუ ამას საჭიროდ ჩათვლის თვითონ აუდიტორი.

3. ვისთან ერთად უნდა განიხილოს აუდიტორმა საკითხი ახალი დასკვნის დაწერის თაობაზე, ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი გავლენის მომხდენი და დასკვნის დაწერის შემდეგ გამოვლენილი ფაქტების გამო?

- ა) აუდიტორი საკითხს განიხილავს და გადაწყვეტილებას იღებს ანგარიშგების შესწორებასა და ახალი დასკვნის დაწერაზე საწარმოს ხელმძღვანელობასთან ერთად;
- ბ) საკითხს გადაწყვეტს ერთპიროვნულად;
- გ) აღნიშნულ ფაქტებს გააცნობს სამართალდამცავ ორგანოებს;
- დ) საკითხის განხილვა ხელახლა აღარ ხდება.

4. რა შემთხვევაში ადგენს აუდიტორი პირობით დადებით, ან უარყოფით დასკვნას?

- ა) როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შესწორდება 1 თვის დაგვიანებით;
- ბ) როდესაც არსებითი გავლენის მომხდენი ფაქტების გამოვლენის შემდეგ საწარმოს ხელმძღვანელობა წინააღმდეგია ანგარიშგებაში შესწორების შეტანის;
- გ) როდესაც მას აიძულებენ დაწეროს არაობიექტური დასკვნა;
- დ) როდესაც ფინანსური ანგარიშგების დოკუმენტებს არ წარმოუდგენენ.

3.3. აუდიტური მტკიცებულებები

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის თანახმად, „აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტური მტკიცებულებები, რათა შეძლოს დასაბუთებული საბოლოო აზრის გამოტანა, რომელიც საფუძველად დაედება აუდიტორულ მოსაზრებას (ანუ, აუდიტურ დასკვნას).

აუდიტური დასკვნა აგებული უნდა იქნეს აუდიტის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის, ანუ მტკიცებულებების საფუძველზე, რომელსაც აუდიტორი აგროვებს შემოწმების დაწყებამდე, მისი მიმდინარეობისას და შედეგების შეჯამებამდე.

აუდიტურ მტკიცებულებებში შედის ის პირველადი დოკუმენტები და ბუღალტრული ჩანაწერები, რომლებიც საფუძველად დაედო ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე, სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციები.

აუდიტური მტკიცებულებები ინფორმაციულობის მიხედვით უნდა იყოს რელევანტური და საკმარისი. რაც ნიშნავს, რომ:

- **რელევანტურია ინფორმაცია** (ანუ, შესატყვისი, ადეკვატური, ღირებული, პრაქტიკულად გამოსაყენებელი), თუ იგი წარმოადგენს პრობლემების გადასაწყვეტად, ანუ ხარისხიან ინფორმაციას;

- **ინფორმაციის საკმარისობა** კი, წარმოადგენს აუდიტური მტკიცებულებების რაოდენობრივ საზომს (ანუ, რა ოდენობის ინფორმაცია უნდა შეგროვდეს).

დიდი მნიშვნელობა ენიჭება მტკიცებულებების წყაროებს - შიდაა იგი თუ გარე, ვიზუალური თუ ზეპირი, ან დოკუმენტებით წარმოდგენილი.

აუდიტური მტკიცებულებები ზოგადად შეიძლება დაიყოს შიდა, გარე და შერეულ მტკიცებულებებად. განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

შიდა აუდიტური მტკიცებულებები აერთიანებენ ინფორმაციას, რომელიც მიღებულია თვითონ ეკონომიკური სუბიექტისაგან წერილობით ან ზეპირი ფორმით;

გარე აუდიტური მტკიცებულებები აერთიანებენ ინფორმაციას, რომელიც მიღებულია მესამე მხარისაგან წერილობითი ფორმით;

შერეული აუდიტური მტკიცებულებები აერთიანებენ ინფორმაციას, რომელიც მიღებულია ეკონომიკური სუბიექტისაგან წერილობითი ან ზეპირი ფორმით და დამოწმებულია მესამე მხარის მიერ წერილობით.

აუდიტური ორგანიზაციისათვის უფრო ღირებული და უტყუარია გარე აუდიტური მტკიცებულებები, შემდეგ მათ მოსდევს უტყუარობის ხარისხის მიხედვით შერეული და შიდა მტკიცებულებები.

აუდიტური მტკიცებულებები უნდა იყვნენ უტყუარნი და საკმარისნი. ობიექტური დასკვნის შესადგენად აუდიტორმა უნდა შეაგროვოს ხარისხიანი მტკიცებულებების საკმარისი რაოდენობა. მტკიცებულებები, რომლებიც მიღებულია თვითონ აუდიტორის მიერ, როგორც წესი, უფრო საიმედო და უტყუარია, ვიდრე მტკიცებულებები, რომლებსაც წარმოუდგენს ეკონომიკური სუბიექტი.

მტკიცებულებები, რომლებიც წარმოდგენილია დოკუმენტების ან წერილობითი ფორმით, უფრო საიმედოა, ვიდრე ზეპირი ფორმით.

შეგროვილი მტკიცებულებები აისახება აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში პირადი ჩანაწერების ფორმით ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების შესახებ, აგრეთვე წარმოგვიდგება ბლანკების, ცხრილების, ოქმების სახით. მიღებული მტკიცებულებების მონაცემები გამოიყენება აუდიტური დასკვნის შესადგენად.

აუდიტური მტკიცებულებების მოპოვების წყაროებია:

- ეკონომიკური სუბიექტისა და მესამე პირების პირველადი დოკუმენტები;
- ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის რეესტრები;
- ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის შედეგები;
- ეკონომიკური სუბიექტის და მესამე პირების (იგულისხმება იურიდიული პირი) მუშაკთა ზეპირი გამონათქვამები;
- ეკონომიკური სუბიექტის რომელიმე დოკუმენტის შეპირისპირება სხვა დოკუმენტებთან, აგრეთვე, ეკონომიკური სუბიექტის დოკუმენტების შეპირისპირება მესამე პირების დოკუმენტებთან;
- ეკონომიკური სუბიექტის ქონების ინვენტარიზაციის შედეგები, რომელიც ჩატარებულია მისი თანამშრომლების მიერ;
- ეკონომიკური სუბიექტის საბუღალტრო ანგარიშგება.

მტკიცებულებების ხარისხიანობა დამოკიდებულია მათ წყაროებზე.

აუდიტური მტკიცებულებების საკმარისობას განსაზღვრავს შემდეგი ფაქტორები:

1) აუდიტური რისკის ხარისხი, ანუ აუდიტური ორგანიზაციის მიერ არასწორი გადაწყვეტილების მიღების ალბათობა. (ამიტომ, უტყუარობისათვის გროვდება მეტი ინფორმაცია);

2) დამოუკიდებელი წყაროდან, ანუ მესამე პირებისაგან მტკიცებულებების არსებობა, რაც უფრო უტყუარი დოკუმენტია, ვიდრე ეკონომიკური სუბიექტისაგან მიღებული მტკიცებულებები;

3) შიდა კონტროლის სისტემის მონაცემთა საფუძველზე მიღებული აუდიტური მტკიცებულებები, რომლებიც მით უფრო საიმედოდ ითვლება, რაც უფრო კარგად არის დაყენებული შიდა კონტროლის სისტემა;

4) აუდიტორთა მიერ დამოუკიდებელი ანალიზის შედეგად მიღებული ინფორმაცია, როგორც უფრო უტყუარი, ვიდრე მესამე პირებისგან მიღებული მონაცემები;

5) აუდიტური მტკიცებულებების მიღება დოკუმენტებისა და წერილობითი ფორმით, რადგან ისინი ბევრად უფრო საიმედოა, ვიდრე ზეპირი ინფორმაცია;

6) დასკვნების შეპირისპირების შესაძლებლობა, რომლებიც შედგენილია სხვადასხვა წყაროებიდან მიღებული განსხვავებული მტკიცებულებების საფუძველზე.

აუდიტური რისკი მცირდება, თუ აუდიტორი იყენებს მტკიცებულებებს, რომლებიც შეგროვილია სხვადასხვა წყაროებიდან და სხვადასხვა ფორმით. შეუსაბამობის გამოვლენის დროს აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს დამატებითი პროცედურები რათა დარწმუნდეს შეგროვილი მტკიცებულებების საიმედოობაში.

აუდიტური მტკიცებულებების შეგროვებისას აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს ერთი ან რამდენიმე პროცედურა იმის მიუხედავად, თუ რამდენი ოპერაციაა შესამოწმებელი. მაგალითად, კლიენტის არითმეტიკული გაანგარიშებების შემოწმება; ინვენტარიზაცია; ცალკეული სამეურნეო ოპერაციის აღრიცხვის წესების დაცვის შემოწმება; ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობის, მისი პერსონალის და დამოუკიდებელი (მესამე) მხარის ზეპირი გამოკითხვა; დოკუმენტების შემოწმება; ანალიტიკური პროცედურები და ა.შ. (ამ უკანასკნელს განვიხილავთ ქვემოთ).

იმ შემთხვევაში, თუ ეჭვი გაჩნდება ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი (არსებითი) მტკიცებულებების მიმართ, მაშინ აუდიტორი ვალდებულია სათანადო არგუმენტების მოძიებით გააქარწყლოს ეს ეჭვი,

ხოლო თუ ამას ვერ შეძლებს, მაშინ მან უნდა შეადგინოს პირობითი დასკვნა, ან უარი თქვას დასკვნის დაწერაზე.

აუდიტორმა მტკიცებულებების მოსაპოვებლად უნდა გამოიყენოს შემდეგი პროცედურები:

- **დათვალიერება**, რაც გულისხმობს ჩანაწერების, დოკუმენტების ან მატერიალური აქტივების შემოწმებას;

- **დაკვირვება**, რაც გულისხმობს მონიტორინგს სხვადასხვა პირების მიერ ჩატარებულ პროცედურებზე;

- **გამოკითხვა**, რაც მოიცავს გამოსაკითხი ჯგუფების სიმრავლეს. მაგალითად, გამოკითხვით ხდება საწარმოს შიგნით, ან გარედან ინფორმაციების მცოდნე პირებისგან ინფორმაციის მოპოვება, ოფიციალური წერილობითი გამოკითხვა, სამეურნეო სუბიექტის თანამშრომლების არაოფიციალური ფორმით ზეპირი გამოკითხვა და სხვ.;

- **დადასტურება**, არის ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებში არსებული ინფორმაციის დადასტურება გამოკითხვის გზით;

- **გამოთვლები**, პირველად დოკუმენტებში და ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებში არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება და ხელახალი გაანგარიშებების ჩატარება;

- **ანალიზური პროცედურები** გულისხმობს მნიშვნელოვანი ინფორმაციების (მაგალითად, საპროგნოზო გაანგარიშებების) გამოკვლევის შედეგების ანალიზს.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შეძენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.

3.4. ანალიზური პროცედურები

როგორც აღვნიშნეთ, ანალიზური პროცედურები გულისხმობს მნიშვნელოვანი ინფორმაციების გამოკვლევის შედეგების ანალიზს.

აუდიტური შემოწმების ჩატარების დროს ანალიზური პროცედურებით გათვალისწინებულია:

- სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ინფორმაციის შედარება წინა პერიოდის შესაბამის მაჩვენებელთან;
- ეკონომიკური სუბიექტის მიერ სამომავლოდ მისაღები საფინანსო-ეკონომიკური შედეგების პროგნოზირება, სავარაუდო საამორტიზაციო ანარიცხების განსაზღვრა და სხვ.
- ეკონომიკური სუბიექტის, რეალიზაციისა და მოთხოვნების ანგარიშების შედარება, შესაბამისი დარგის ანალოგიურ მაჩვენებლებთან და ა.შ.

აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა გამოიყენოს აუდიტის დაგეგმვისა და შემაჯამებელი განხილვის სტადიებზე (დასკვნისთვის მომზადების სტადია), ასევე შეიძლება მათი სხვა სტადიებზეც გამოყენება.

ანალიზური პროცედურებით დგინდება:

- ეკონომიკური სუბიექტის რენტაბელობის მაჩვენებლები;
- კავშირურთიერთობები ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციებს შორის, მაგალითად, კავშირი ხელფასზე დანახარჯებსა და მომუშავეთა რაოდენობას შორის.

შესაძლოა გამოყენებული იქნეს ანალიზური პროცედურების შედარებით მარტივი მეთოდები, რომლებიც საჭიროებიდან გამომდინარე, შეიძლება გადაიზარდოს რთულ ანალიზურ პროცედურებში. ამას თვითონ აუდიტორის პროფესიონალიზმი განაპირობებს.

აუდიტორი ანალიზურ პროცედურებს იყენებს:

- აუდიტის დაგეგმვისათვის;
- ფინანსური ანგარიშების შეფასებისათვის;
- საწარმოთა საქმიანობის შედარებისათვის სხვა საწარმოებთან და ა.შ.

ვინაიდან ანალიზური პროცედურების დროს იყენებენ, როგორც ფინანსურ, ასევე არაფინანსურ ინფორმაციებს, ამ პროცედურების გამოყენება აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე, ეხმარება აუდიტორს უკეთ გაერკვეს

დამკვეთის საქმიანობაში, წარმოაჩინოს პოტენციური რისკის მატარებელი სფეროები, გამოავლინოს უცნობი ფაქტები და ა.შ.

ფინანსური ანგარიშგების ცალკეული მტკიცებულებების შეუმჩნეველობის რისკის შემცირების მიზნით, აუდიტორი იყენებს პროცედურებს, რომლებიც წარმოგვიდგებიან ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ნაწილების ტესტირების ან/და ანალიზური პროცედურების სახით, ან ორივეთი ერთად. ანალიზური პროცედურების ჩატარებისთვის საჭირო ინფორმაციის საიმედოობის დადგენის მიზნით, აუდიტორი ატარებს კლიენტის (ეკონომიკური სუბიექტის) ხელმძღვანელობის გამოკითხვას. აგრეთვე, ეცნობა ამ სუბიექტებში წინათ ჩატარებული ანალოგიური პროცედურების შედეგებს და სხვ.

თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, რომ აუდიტის ჩატარებისას ანალიზური პროცედურები გამოიყენოს ძირითად პროცედურებად, მაშინ ყურადღება უნდა გაამახვილოს შემდეგ ფაქტორებზე:

- რამდენად მიზანშეწონილია ანალიზური პროცედურების შედეგებზე დაყრდნობა;

- რამდენად ხარისხიანია დამკვეთის საქმიანობის ცალკეული სფეროების შესახებ ფინანსური ინფორმაცია, ან როგორია საწარმოს შემადგენელი ერთეულების (ფილიალების) ფინანსური ანგარიშგების ანალიზური პროცედურების ეფექტიანობის ხარისხი;

- როგორია ფინანსური და არაფინანსური საინფორმაციო წყაროების გამოყენების შესაძლებლობა;

- როგორია არსებული ინფორმაციების საიმედოობის ხარისხი, შესაბამისობა, შესადარისობა ან სხვა სამეურნეო სუბიექტებთან დამოკიდებულების ხარისხი (მაგალითად, საწარმოსგან დამოუკიდებელი წყარო უფრო საიმედოა, ვიდრე შიდა წყარო);

- ყურადღება უნდა მიაქციოს ადრე ჩატარებული აუდიტით მიღებულ გამოცდილებას, საწარმოს ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის დონეს, სხვადასხვა წამოჭრილ პრობლემებს და ა.შ.

აუდიტის შემაჯამებელ სტადიაზე, ანალიზური პროცედურების გამოყენებასთან დაკავშირებით, აუდიტური სტანდარტი განმარტავს შემდეგს:

„აუდიტორმა ანალიზური პროცედურები უნდა ჩაატაროს აუდიტის ბოლო სტადიაზე, ან თითქმის ბოლო სტადიაზე, საბოლოო დასკვნის ფორმირების დროს, იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა ფინანსური

ანგარიშგება მთლიანობაში, აუდიტორის წარმოდგენებს დამკვეთის საქმიანობის შესახებ“. აღნიშნული პროცედურების გამოყენება აუდიტორს ეხმარება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოტანილი დასკვნების ფორმირებასა და საბოლოო დასკვნის შედგენაში.

ანალიზური პროცედურების საიმედოობის ხარისხი თავის მხრივ უნდა დაუკავშირდეს შემდეგ ფაქტორებს:

- **არსებითობას** (ანუ, რამდენად მნიშვნელოვანია ესა თუ ის პროცედურა და რა წონის მატარებელია), რამდენადაც საბოლოო დასკვნის გამოსატანად, მსოფლიო ანალიზურ პროცედურებზე დაყრდნობა, აუდიტორს ვერ მისცემს შესაბამის შედეგს;

- **სხვა აუდიტორულ პროცედურებს**, კერძოდ, როცა ხდება დებიტორულ დავალიანებათა ხანდაზმულობის ანალიზის დროს წამოჭრილი საკითხების დამტკიცება, ან უარყოფა ბოლო პერიოდში შემოსული ფულადი სახსრების დოკუმენტაციის ანალიზით და ა. შ.

- **სიზუსტეს**, რომლითაც წინასწარ განსაზღვრავენ ანალიზური პროცედურების მოსალოდნელ შედეგებს;

- **თანდაყოლილი (თანმდევი) და კონტროლისრისკების შეფასებას**, რაც უშუალოდ უკავშირდება სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის სისტემისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციის დონეს.

თუ ჩატარებული ანალიზური პროცედურებით მიღებული იქნება სხვა მსგავსი ინფორმაციისგან განსხვავებული შედეგები, მაშინ აუდიტორი ჩაატარებს გამოკვლევებს, რათა, მოიპოვოს დამატებითი მტკიცებულებები და მიიღოს შესაბამისი ახსნა-განმარტებები.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შეპენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.

- 2.
- 3.
- 4.

3.5. აუდიტური შერჩევა

როგორც ვიცით, აუდიტის ჩატარების დროს განსაზღვრულია მასალების მომზადებისა და წარდგენის ვადები. აქედან გამომდინარე, აუდიტური შემოწმების ვადაარის შეზღუდული და ბუნებრივია, აუდიტორი ვერ შეძლებს საწარმოს ყველა დოკუმენტისა და ოპერაციის სისწორის შემოწმებას. ამიტომ, ოპერაციების ძირითადი რაოდენობის კონტროლიაუდიტის მოკლე ვადებში ჩატარების მიზნით, უნდა განხორციელდეს შერჩევი მეშვეობით.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად „აუდიტური შერჩევა ნიშნავს აუდიტური პროცედურების გამოყენებას ანგარიშთა ნაშთების, ან ოპერაციების კატეგორიის 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ, შერჩეული მუხლების ცალკეულ მახასიათებლებზე აუდიტური მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და შესაფასებლად, რათა შერჩევის შედეგების საფუძველზე ჩამოყალიბდეს დასკვნები მონაცემთა გენერალური (მთელი) ერთობლიობისთვის“.

გენერალური ერთობლიობიდან, რომელიც მონაცემთა სრული სიმრავლეა, აუდიტორი, დასკვნების გამოსატანად გამოყოფს **შერჩევით ერთობლიობას**. თუმცა, აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ გენერალური ერთობლიობა არის საიმედო და გამოდგება შერჩევითი ერთობლიობის გამოყოფის წყაროდ. აქედან გამომდინარე, კონკრეტული მიზნების განსახორციელებლად, გენერალური ერთობლიობის ცალკეული მუხლები უნდა დაიყოს შერჩევით ერთეულებად ამ თუ იმ ამოცანის შესრულების მიზნით.

ამასთან, აუცილებელია შერჩევითი ერთობლიობა აიგოს რაციონალურად და ეფექტურად, ხოლო გენერალური ერთობლიობა დაიყოს ქვეერთობლიობებად, ანუ მოხდეს მისი **სტრატეფიკაცია** (დანაწილება), რომელიც აუდიტორს მისცემს საშუალებას, რომ ყურადღება გადაიტანოს ყველაზე უფრო ღირებულ (მნიშვნელოვან) მუხლებზე, რადგან იქ გაცილებით მეტია შეცდომებისა და არსებითი უზუსტობების დაშვების ალბათობა.⁹

⁹სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგია“. თბ. 2010, გვ. 207

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის დასადგენად, აუცილებელია აუდიტორმა გაითვალისწინოს სამომავლო რისკებთან დაკავშირებული საკითხები, კერძოდ ის რომ:

ა) **შერჩევის რისკის წარმოშობა უკავშირდება გენერალურ ერთობლიობაზე ჩატარებულ აუდიტური პროცედურების შედეგად მიღებულ დასკვნას და შერჩევით ერთობლიობაზე ჩატარებულ აუდიტური პროცედურების შედეგად მიღებულ დასკვნას შორის სხვაობას.** (ანუ, რომ შეგვემოწმებინა გენერალური ერთობლიობა, მივიღებდით სხვაგვარ დასკვნას, ვიდრე მივიღებთ შერჩევითი ერთობლიობის შემოწმებისას. ეს კი, რისკია);

ბ) **შერჩევის რისკს ადგილი აქვს, როგორც საკონტროლო ტესტების, ასევე ძირითადი პროცედურების ჩატარების დროს;**

- საკონტროლო ტესტების დროს არსებობს არასაკმარისი საიმედოობის რისკი (როდესაც შერჩევის შედეგები არ ადასტურებენ აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკის შესაბამის შეფასებას, მაგრამ ფაქტობრივი რისკის დონით იგი დასტურდება, ანუ სინამდვილეში საწარმოში რისკის დონე მაღალია) და **ზედმეტი საიმედოობის რისკი** (ანუ, როდესაც შერჩევის შედეგები, ადასტურებენ აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკის შესაბამის შეფასებას, თუმცა ფაქტობრივი რისკის დონით იგი არ დასტურდება, ანუ სინამდვილეში საწარმოში რისკის დონე დაბალია);

- ძირითადი პროცედურების დროს არსებობს **შერჩევის შედეგების არასწორი მიუღებლობის რისკი** (ანუ, შერჩევის შედეგები ადასტურებენ ანგარიშების ნაშთებში და ოპერაციების სახეებში არსებით უზუსტობებს, თუმცა ფაქტობრივად იგი არ დასტურდება) და **შერჩევის შედეგების არასწორი მიღების რისკი** (ანუ, შერჩევის შედეგები ადასტურებენ ანგარიშების ნაშთებში და ოპერაციების სახეებში არსებითი უზუსტობების არ არსებობას, თუმცა ფაქტობრივად იგი დასტურდება).

აღნიშნული რისკები გაგვლენას ახდენენ აუდიტის ეფექტიანობაზე და ასევე, შერჩეული ერთობლიობის მოცულობაზე.

ზოგჯერ ხდება, რომ შერჩევის შედეგად დაიშვება ცალკეული შეცდომები, კერძოდ ისეთი, რომელიც აუდიტორის მიერ გენერალურ ერთობლიობაში აღიარებულია, როგორც მაქსიმალური შეცდომა, თუმცა გაგვლენას ვერ ახდენს აუდიტის მიზნის მიღწევაზე. ეს ფაქტი მოიხსენიება, როგორც **ასატანი შეცდომა**.

სავარაუდო (მოსალოდნელი) შეცდომის დროს კი, უნდა შემოწმდეს უფრო მეტი გენერალური ერთობლიობა. ამგვარი შემთხვევის დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს წინა აუდიტის ჩატარებისას გამოვლენილი შეცდომების დონეები, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის პროცესებში მომხდარი ცვლილებები და სხვა პროცედურების ჩატარებიდან მიღებული აუდიტური იმპლიკაციები.

აუდიტორმა შერჩევის ერთეულები ისე უნდა შეარჩიოს, რომ შერჩევითი ერთობლიობა ნამდვილად რეპრეზენტატიული იყოს. ამისათვის საჭიროა, რომ გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლს ჰქონდეს შერჩევის შანსი. (რეპრეზენტატიულობა - არის შერჩევის მახასიათებლების შესაბამისობა გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლებთან. რეპრეზენტატიულობა განსაზღვრავს რამდენადაა შესაძლებელი შერჩეული ერთობლიობის გამოკვლევის შედეგების განზოგადება მთელ გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც იგი იყო ამორჩეული).

შერჩევის მრავალი მეთოდიდან აუდიტის პრაქტიკაში ძირითადად გამოიყენება:

- **შემთხვევითი შერჩევა**, როდესაც გენერალური ერთობლიობის ყველა მუხლი შერჩევის თანაბარი შესაძლებლობებით ხასიათდება (მაგალითად, შემთხვევით ამორჩეული ცხრილების, უწყისების რაოდენობა);

- **სისტემური შერჩევა**, როდესაც შერჩევის ერთობლიობიდან მუხლების შერჩევა ხდება მუდმივი ინტერვალების გამოყენებით (მაგალითად, ყოველი მე-10, მე-15 და ა.შ.);

- **უსისტემო შერჩევა**, იგი შემთხვევითი შერჩევის ალტერნატიული ვარიანტია და გულისხმობს რაიმე კონკრეტული მონაცემის ჩართვისა და გამორიცხვის გარეშე, გენერალური ერთობლიობიდან ერთერთი რეპრეზენტატიული ერთობლიობის შერჩევას.

შერჩევის შედეგების შესაფასებლად აუდიტორი ატარებს:

ა) **შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი შეცდომების ანალიზს**, რითაც უნდა დადგინდეს, შეცდომად აღიარებული ესა თუ ის ერთობლიობა, ან მუხლი, არასწორად ხომ არ არის მიჩნეული და ჩათვლილი შეცდომად, ან რომელიმე საეჭვო მუხლი ნამდვილად არის თუ არა შეცდომა და ა.შ. აქვე გასათვალისწინებელია შეცდომების თვისებრივი ასპექტები, როგორცაა: შეცდომის ხასიათი, გამომწვევი მიზეზები და ამ შეცდომის გავლენის მასშტაბი;

ბ)შერჩევით ერთობლიობაში აღმოჩენილი შეცდომების პროგნოზირება-განზოგადებას გენერალური ერთობლიობისათვის, რაც იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორმა, გენერალური ერთობლიობიდან განხორციელებული შერჩევიდან, წინასწარ, პროგნოზირების მეთოდებით, უნდა განსაზღვროს შეცდომების დაშვების ალბათობა, მაგრამ აქვე უნდა გაითვალისწინოს ის გარემოება, რომ გენერალური ერთობლიობა უნდა დაიყოს ქვეერთობლებად და ცალცალკე მოხდეს შეცდომების პროგნოზირება, შემდეგ კი - მიღებული შედეგების გაერთიანება.

გ)შერჩევის რისკის ხელახალ შეფასებას, როდესაც პროგნოზირებული შეცდომა ბევრად მეტია ასატან შეცდომაზე და თუ შეფასების შედეგად განსაზღვრული შერჩევის რისკი არის მიუღებელი, მაშინ უნდა განხორციელდეს ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები, ან უნდა გაფართოვდნენ ჩასატარებელი აუდიტური პროცედურები.

აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში აუცილებლად უნდა აისახოს აუდიტური შერჩევის მიმდინარეობის ყველა ეტაპი და მიღებული ანალიზის შედეგები.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შეძენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

3.6. სხვა ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

აუდიტური სტანდარტების შესაბამისად, დასაშვებია, რომ აუდიტორებმა შემოწმების პროცესში, როგორც მტკიცებულება, გამოიყენონ სხვა (მესამე) პირთა ნამუშევრები, იქნებიან ისინი შიდა აუდიტორები, გარე აუდიტორები, ექსპერტები თუ სხვ.

ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას აუდიტური მტკიცებულების ფორმით, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი შემდეგნაირად განმარტავს: „ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებისას აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტური მტკიცებულებები იმაზე, რომ ეს სამუშაო არის აუდიტის მიზნების ადეკვატური“.

როგორც ცნობილია, **ექსპერტი**(ლათ. - გამოცდილი, რაიმე საქმის სპეციალისტი, რომელსაც იწვევენ რთულ, სადავო შემთხვევებში ექსპერტიზისათვის)¹⁰არის ის პიროვნება, რომელსაც გააჩნია სპეციალური

¹⁰იხილეთ უცხო სიტყვათა ლექსიკონი, გვ.163

ცოდნა, კვალიფიკაცია, გამოცდილება ბუღალტრული აღრიცხვისგან და აუდიტისგან განსხვავებულ რაიმე კონკრეტულ სფეროში.

„ექსპერტიზა“ (ფრანგ. – სპეციალისტების მიერ რისამე გამორკვევა, განხილვა სწორი დასკვნის მისაცემად რაიმე საკითხზე)¹¹ გულისხმობს ექსპერტის, როგორც ამა თუ იმ დარგის კარგი ცოდნის და გამოცდილების მქონე პირის მიერ, შესაბამისი გამოკვლევების ჩატარების შედეგად, საჭირო და აუცილებელი ფაქტის დადგენას, ან გამოძიებასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხების გადაწყვეტას.

რა თქმა უნდა აუდიტორი, თავისი ცოდნითა და გამოცდილებით, ზოგადად გაერკვევა დამკვეთი საწარმოს საქმიანობაში, მაგრამ მას არ შეუძლია და არც მოეთხოვება სხვა პროფესიასა და სპეციალობაში ისეთივე კომპეტენტური იყოს, როგორც თავის სფეროში. ამიტომ, აუცილებელი ხდება სხვა სპეციალობის და პროფესიის მუშაკთა, ანუ ექსპერტთა ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება. ეს კი შეიძლება სხვადასხვა ფორმით განხორციელდეს:

- კონტრაქტით იქნეს აყვანილი სამეურნეო სუბიექტის მიერ;
- კონტრაქტით იქნეს აყვანილი თვითონ აუდიტორის მიერ;
- დაიქირაოს კონკრეტული მომენტისთვის სამეურნეო სუბიექტმა;
- დაიქირაოს კონკრეტული მომენტისთვის აუდიტორმა.

ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების აუცილებლობის განმაპირობებელი გარემოებებია:

- როდესაც, საჭიროა გარკვეული სახის აქტივების: - შენობა-ნაგებობების, მანქანა-მოწყობილობების, მიწის, ხელოვნების ნიმუშის, ძვირფასი ქვების და სხვ. შეფასება.

- როდესაც აუცილებელია აქტივების ფიზიკური მდგომარეობის, ან მათი რაოდენობის დადგენა (სასარგებლო წიაღისეული, ნავთობპროდუქტების, წყლის მიწისქვეშა რეზერვები და სხვ.)

- სხვადასხვა თანხების დადგენა სპეციალური ხერხებისა და მეთოდების გამოყენებით (მაგალითად, გასული პერიოდის სავალუტო კურსების თანაფარდობით რომელიმე ვალუტის კურსის დადგენა კონკრეტული პერიოდისთვის);

- კონტრაქტით გათვალისწინებული უკვე დასრულებული და დაუსრულებელი სამუშაოების შეფასება;

¹¹ იქვე.

- როდესაც საჭიროა ხელშეკრულებების, საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ აქტებთან დაკავშირებული, ოფიციალური დასკვნების განმარტებები.

აგრეთვე, ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების აუცილებლობის დადგენის დროს აუდიტორი ვალდებულია, გაითვალისწინოს:

- განსახილველი საკითხის ხასიათი და სირთულე, რომელიც დაკავშირებულია უზუსტობის რისკთან;

- ფინანსური ანგარიშგების განსახილველი მუხლის არსებითობა (მისი დიდმნიშვნელოვნება);

- სხვა სახის, - ამასთანავე ხელმისაწვდომ, - აუდიტურ მტკიცებულებათა რაოდენობა და ხარისხი.

ვიდრე ექსპერტი მუშაობას შეუდგება, აუდიტორმა მანამდე უნდა შეაფასოს მისი პროფესიული დონე და კომპეტენტურობა, კერძოდ:

- გამოარკვევს ექსპერტის პროფესიული გამოცდილება და ავტორიტეტი მოცემულ სფეროში;

- დარწმუნდეს პროფესიული სერტიფიცირების დონეში, ლიცენზირებაში, პროფესიული ორგანიზაციის წევრობაში და სხვ;

- ექსპერტის ობიექტურობას, მისი ობიექტურობის შეზღუდვის რისკს და სხვ.

თანახმად სტანდარტისა, აუდიტორის მიზნები ადეკვატური უნდა იყოს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მასშტაბისა და „...*აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების განსახილველ მტკიცებულებასთან დაკავშირებული ექსპერტის სამუშაოს, - როგორც აუდიტური მტკიცებულების მართებულობა*“. ამასთანავე, აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს:

- თუ, რა საინფორმაციო წყარო გამოიყენა ექსპერტმა;

- თუ, რა დაშვებები და მეთოდები გამოიყენა და როგორ შესაბამისობაშია ისინი წინა პერიოდებთან;

- ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოთა საერთო შედეგებზე და მისდამი მიდგომაზე სხვა აუდიტურ პროცედურებთან შედარებით.

ასევე, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, რამდენად საკმარისი, შესაფერისი და საიმედოა ექსპერტის მიერ ჩატარებული პროცედურები, რისთვისაც უნდა განიხილოს და გააანალიზოს ექსპერტის მიერ გამოყენებული მონაცემები.

„თუ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგები ვერ მოგვცემს საკმარის და შესაფერის აუდიტურ მტკიცებულებებს, ან თუ შედეგები არ

მიესადაგება სხვა აუდიტურ მტკიცებულებებს, აუდიტორი ვალდებულია თავად გადაჭრას საკითხი“- ასე განმარტავს აუდიტური სტანდარტი შექმნილ სავარაუდო სიტუაციას. ამ მიზნისთვის, კი აუცილებელია აუდიტორის მიერ ამ საკითხების სათანადო განხილვა ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან და საჭიროების შემთხვევაში, ახალი ექსპერტიზისა და დამატებითი პროცედურების ჩატარება, ან კიდევ აუდიტური დასკვნის მოდიფიცირება (შესწორება, ანუ შენიშვნების ჩაწერა დასკვნაში).¹²

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შექმნილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

თავი 4. აუდიტური შემოწმების შედეგების დოკუმენტური გაფორმება

4.1. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტური დასკვნა

¹²სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგია“. თბ. 2010, გვ.211-212

დამოუკიდებელი კონტროლის, აუდიტის ჩატარების შემაჯამებელი შედეგების, აუდიტური დასკვნის ფორმასა და შინაარსს განსაზღვრავს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი:

„აუდიტორმა უნდა განიხილოს და შეაფასოს აუდიტურ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით გამოტანილი დასკვნები და საფუძვლად დაუდოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე თავის საბოლოო მოსაზრებას (დასკვნას)“.

აუდიტორის ვალდებულება დაადგინოს, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად.

„აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნათლად და მკაფიოდ გამოსატულ წერილობით მოსაზრებას, ანუ დასკვნას მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“- აღნიშნულია სტანდარტში.

აუდიტურ დასკვნაში თანმიმდევრულად უნდა აისახოს შემდეგი ძირითადი ელემენტები:

- **სათაური**, სადაც ნაჩვენები უნდა იყოს ცნება - „დამოუკიდებელი აუდიტორი“, მისთვის ეთიკური მოთხოვნების წაყენების მიზნით (საჭიროების შემთხვევაში) და სხვა სახის დოკუმენტებისგან გამოსარჩევად;

- **ადრესატი**, (ვისაც ეგზავნება, დავუშვათ, საგადასახადო ორგანო, ან ეკონომიკური სუბიექტი) განსაზღვრული უნდა იყოს „აუდიტური გარიგების პირობებით და ადგილობრივი კანონმდებლობით“.

- **შესავალ აბზაცში** მიეთითება სამეურნეო სუბიექტი, რომელსაც ჩაუტარდა აუდიტი, ასევე, საანგარიშგებო პერიოდი და თარიღი, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობა და მათი პასუხისმგებლობის ფარგლები თანახმად კანონმდებლობისა, აქვე უნდა აღინიშნოს აუდიტორთა პასუხისმგებლობის შესახებ.

- **აუდიტის მასშტაბის ამსახველი აბზაცი**, სადაც მიეთითება აუდიტის საერთაშორისო (ან ეროვნული) სტანდარტების პრაქტიკისა და აუდიტის მიერ ჩატარებული სამუშაოების შესახებ. თანახმად სტანდარტისა, „აუდიტის დასკვნაში აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის მასშტაბი (იგი გულისხმობს აუდიტორის უნარს, მოცემულ ვითარებაში ჩაატაროს შესაბამისი აუდიტური პროცედურები) იმის მითითებით, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ან შესაბამისი ეროვნული სტანდარტების, თუ პრაქტიკის შესაბამისად“.

აუდიტის დასკვნაში ასევე უნდა აისახოს, აუდიტის დაგეგმვისა და შესრულების მიზანი და დასაბუთებული აზრი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, რომ იგი არ შეიცავს არსებით (მნიშვნელოვან) უზუსტობებს.

აუდიტურ დასკვნაში შემდეგი თანმიმდევრობით უნდა იყოს აღწერილი:

- ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაჩვენები თანხებისა და ახსნა-განმარტებების დადასტურების მიზნით, მტკიცებულებების ტესტირების მეშვეობით შემოწმების საკითხი;

- ბუღალტრული აღრიცხვის იმ პრინციპების შეფასება, რომლებიც გამოყენებული იქნენ ანგარიშგების შედგენის დროს. (მაგალითად, უწყვეტობის, საიმედოობის და სხვა პრინციპების გამოყენების შეფასება);

- სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ბუღალტრული ანგარიშგების მომზადებისას ჩატარებულ გაანგარიშებათა შეფასება;

- ფინანსური ანგარიშგების შეფასება.

ასევე, აუდიტორმა დასკვნაში უნდა მიუთითოს, რომ დასკვნა შედგენილია ჩატარებული შემოწმების დროს მიღებული შედეგების შესაბამისად. და ბოლოს მიუთითოს **დასკვნის თარიღი** - ეს იგივე აუდიტის დასრულების თარიღია და იგი არ უნდა უსწრებდეს ფინანსური ანგარიშგების ხელმოწერისა, თუ მისი დამტკიცების თარიღს;

დასკვნითი აბზაცი შეიცავს აუდიტორის მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ამაზე, აუდიტის სტანდარტი აღნიშნავს, რომ *„აუდიტორის დასკვნაში ნათლად უნდა იყოს გამოკვეთილი აუდიტორის საბოლოო მოსაზრება, დასკვნა, იმის შესახებ, წარმოდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად და შეესაბამება თუ არა საკანონმდებლო მოთხოვნებს“.*

სტანდარტით დადგენილია, რომ აუდიტურ დასკვნაში შეფასების მიზნით გამოყენებული იქნეს ისეთი ტერმინები, როგორც არის: **„უტყუარად და სამართლიანად ასახავს“**, ან **„ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით სამართლიანად ასახავს“**, რომლითაც აუდიტორი უჩვენებს, რომ განიხილავს მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებით (მნიშვნელოვან) საკითხებს. შესაძლოა დასკვნაში აუცილებელი იყოს იმის მითითებაც, რომ ფინანსური ანგარიშგება შედგენილია საკანონმდებლო მოთხოვნების, ბასს-ის სტანდარტების და აუდიტური სტანდარტების შესაბამისად.

- აუდიტორის მისამართი, - ეს ის ადგილია, სადაც აუდიტორი საქმიანობს აუდიტურ ფირმაში;

- აუდიტორის ხელმოწერა, - თანახმად სტანდარტისა, „დასკვნას ხელი უნდა მოეწეროს აუდიტური ფირმის სახელით (რამდენადაც აუდიტზე პასუხისმგებელი არის ფირმა), პირველად შეიძლება ხელი მოაწეროს აუდიტორმა თუ საჭიროება მოითხოვს, ან ორივე ხელმოწერა ერთად დაფიქსირდება“.

მართალია ტერმინი, „უტყუარად და სამართლიანად“ პროფესიონალურ ტერმინად გადაიქცა, მაგრამ იგი არ იძლევა 100%-იან გარანტიას აუდიტის შედეგებზე და ვერ აღწევს აბსოლუტურ სიზუსტეს. „...მაგალითად, ვერავინ განჭვრეტს, მათ შორის ვერც ბუღალტერი, გაურკვეველი მომავალი მოვლენების შედეგს, მაშინ როცა ანგარიშგება უშუალოდ მომავალ მოვლენებს შეეხება. იგი არაზუსტი იქნება“-აღნიშნავს ცნობილი მეცნიერი რ. მონტგომერი.¹³

ამდენად, აუდიტორი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით გამოხატავს თავის მოსაზრებას ყველა მნიშვნელოვან ასპექტში, რადგან, „აუდიტზე გარიგებაში აუდიტორი უზრუნველყოფს გარანტიის მაღალ, მაგრამ არა აბსოლუტურ დონეს იმის შესახებ, რომ აუდიტს დაქვემდებარებული ინფორმაცია არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს“. ამის მიზეზი კი ის არის, რომ თანახმად აუდიტური სტანდარტისა, „აუდიტ ტესტური ხასიათისაა... და არსებობს იმის გარდაუვალი რისკი, რომ აღმოუჩენელი დარჩება არსებითი უზუსტობების გარკვეული ნაწილი“.

მიუხედავად ასეთი მიდგომისა აუდიტური დასკვნისადმი, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში გათვალისწინებულია მთელი რიგი პროცედურები, რომლებიც უზრუნველყოფენ „უტყუარობასა და სამართლიანობას“. ისინი უზრუნველყოფენ ფინანსური ანგარიშგების მონაცემებში არსებული დამახინჯებების, არსებითი გაგვლენის მქონე დარღვევების აღმოჩენას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად, აუდიტორმა აუდიტის შედეგებზე უნდა გასცეს უპირობო (დადებითი) დასკვნა, ან იმ შემთხვევაში თუ არსებობს საკითხები, რომლებიც გაგვლენას ახდენენ აუდიტის საბოლოო დასკვნაზე, განიხილება აუდიტური მოდიფიცირებული

¹³სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგიკა“. თბ. 2010, გვ. 215-216

დასკვნის გაცემის მიზანშეწონილობა. თუ, თანახმად აუდიტური სტანდარტისა, დადგინდება საკითხები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის საბოლოო მოსაზრებაზე, მაშინ გაიცემა ერთმანეთისაგან არსებითად განსხვავებული შემდეგი სახის აუდიტური დასკვნები:

- ა) პირობითი დასკვნა;
- ბ) უარი დასკვნის გაცემაზე;
- გ) უარყოფითი დასკვნა.

- **უპირობო დასკვნა (დადებითი დასკვნა).** როდესაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ტარდება აუდიტური სტანდარტების შესაბამისად და აუდიტორი კმაყოფილია აუდიტის შედეგებით, ეს ქმნის მტკიცე საფუძველს უპირობო დასკვნის გასაცემად. უპირობო დასკვნა მიგვანიშნებს იმაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილია უტყუარი და სამართლიანი თვალსაზრისი ფინანსური ანგარიშგების სტრუქტურული საფუძვლების შესაბამისად, ან ფინანსური ანგარიშგება წარმოდგენილია სამართლიანად ყველა ასპექტის გათვალისწინებით.

უპირობო აუდიტურმა დასკვნამ უნდა დააკმაყოფილოს შემდეგი მოთხოვნები:

- ფინანსური ანგარიშგება თანდართულ შენიშვნებთან ერთად წარდგენილია ბასს-ის მოთხოვნებით განსაზღვრული პრინციპების დაცვით;

- აუდიტი ჩატარებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად და ადგილი არ ჰქონდა აუდიტისთვის აუცილებელი მტკიცებულებების შეფასებაში ხელისშემშლელ ფაქტებს.

- **პირობითი დასკვნა (ანუ, დადებითი დასკვნა შენიშვნებით),** ისევე, როგორც დადებითი (უპირობო) დასკვნა, გაიცემა მაშინ, როცა აუდიტორი დარწმუნებულია სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშების უტყუარობასა და მის შესაბამისობაში ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებთან, კანონმდებლობასთან და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებთან. თუმცა ამავდროულად შეინიშნება გარკვეულწილად ბასს-იდან გადახვევის ფაქტები, რომლებიც არ არიან არსებითი მნიშვნელობის, რომ საჭირო გახდეს უარყოფითი დასკვნის გაცემა, ან უარის თქმა დასკვნის გაცემაზე.

- **უარყოფითი დასკვნა** - არის უპირობო დასკვნის საპირისპირო. ამ დროს აუდიტორი დარწმუნებულია რომ მოპოვებული ინფორმაცია

დამახინჯებულია და საანგარიშგებო თარიღისათვის, ყველა მნიშვნელოვან ასპექტში, ობიექტურად ვერ ასახავს საწარმოს ფინანსურ მდგომარეობას.

- **უარის თქმა დასკვნის გაცემაზე**, - აუდიტორი უარს ამბობს დასკვნის გაცემაზე მაშინ, როცა ვერ ქმნის საკუთარ პროფესიულ აზრს ფინანსურ ანგარიშგებაზე. როცა ვერ მოიპოვებს დასკვნისთვის საჭირო მტკიცებულებებს თავისი მოსაზრების გამოსახატავად. აუდიტორს ევალება, ნათლად და ლაკონურად აღწეროს ყველა მნიშვნელოვანი მიზეზი, თუ რატომ არ შეუძლია მოსაზრების გამოსატყა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების მდგომარეობაზე.

- **მოდელირებული დასკვნის შედგენა**, - განპირობებულია აუდიტის მიმდინარეობისას გამოვლენილი სხვადასხვა სახის არსებითი შეზღუდვებით. მაგალითად, როდესაც დამკვეთი აუდიტორს უწესებს მეტად მცირე ვადებს და აუდიტორი ვერ ასწრებს ყველა საჭირო პროცედურის ჩატარებას. წესით აუდიტორი არ უნდა დაეთანხმოს ასეთი აუდიტის ჩატარებას, თუ შემოწმებას არ ითხოვენ საკანონმდებლო, ან სამართალდამცავი ორგანოები. ასეთი დასკვნა გაიცემა მაშინაც, როცა აუდიტის ჩატარების თარიღი არ იძლევა საშუალებას აუდიტორი დაესწროს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციას (შესაძლოა ინვენტარიზაცია ახლახან იყო ჩატარებული). ანდა, აუდიტორი არ ეთანხმება საწარმოში მიღებულ სააღრიცხვო პოლიტიკას. ყველა აღნიშნული შემთხვევებისთვის აუდიტორი ადგენს შენიშვნებიან დადებით, ან უარყოფით დასკვნას.

- **წერილობითი ინფორმაციის (აუდიტური ანგარიშის) მომზადება**. ზოგჯერ საჭირო ხდება საწარმოს ხელმძღვანელობისათვის წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობასა და ბუღალტრულ აღრიცხვაში არსებული ნაკლოვანებების შესახებ, გამოვლენილი მნიშვნელოვანი დარღვევების, უკანონო ქმედებების და სხვა შეუსაბამობათა თაობაზე.

- **აუდიტური დასკვნის წარდგენა**. აუდიტური დასკვნის შედგენა მთავრდება დასკვნაზე თარიღის აღნიშვნით. იგი უნდა დათარიღდეს იმ რიცხვით, როდესაც დასრულებულია ყველა აუდიტური პროცედურა, ჩატარებულია ბუღალტრული ანგარიშგების შემოწმება და ეს დასკვნა მოწონებულია დამკვეთი სუბიექტის მიერ.

დასკვნას ხელს აწერენ აუდიტურ შემოწმებაში მონაწილე აუდიტორი (ან აუდიტური ფირმის ხელმძღვანელი, საჭიროების შემთხვევაში ორივე ერთად), რაც უნდა დადასტურდეს ბეჭდით. აუდიტურ დასკვნას თან უნდა

დაერთოს შემოწმებული ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების ბეჭდით დამოწმებული ასლები.

აუდიტორი, დასკვნის დასაბუთებისათვის საჭირო მნიშვნელოვან მტკიცებულებებს და გამოვლენილ უზუსტობებს აფორმებს დოკუმენტურად.

აუდიტურმა ფირმამ (ან კერძო აუდიტორმა) ეკონომიკურ სუბიექტს უნდა წარუდგინოს დასკვნის ორი ეგზემპლარი, ერთი მთლიანი, შემაჯამებელი სახით (შესავალი, მთელი ანალიზი და შემაჯამებელი, საბოლოო ნაწილი), რომელსაც თან დაერთვება ბუღალტრული ანგარიშგების დამოწმებული ასლები, და მეორე (შესავალით და შემაჯამებელი ნაწილით), რომელიც განკუთვნილია საგადასახადო სამსახურისთვის, ან სხვა დაინტერესებული მომხმარებლისათვის.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შექმნილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

4.2. აუდიტის დამამთავრებელი ეტაპი და შესრულებულ სამუშაოთა შედეგებზე წერილობითი ინფორმაცია

მიუხედავად იმისა რომ საქართველოს კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ არ ითვალისწინებს გარდა აუდიტორული დასკვნისა, წერილობითი ინფორმაციის მომზადებასაც ჩატარებული აუდიტის შედეგების შესახებ, მაინც მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია, რომ განვიხილოთ ამ უკანასკნელის მომზადების თავისებურებები, რადგან, წერილობითი ინფორმაციის მომზადება აპრობირებულია მრავალ განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყანაში.

ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე მომზადებულ წერილობით ინფორმაციაში აისახება:

- სააღრიცხვო პოლიტიკასა და შიდა კონტროლის სისტემაში არსებული ნაკლოვანებები, დარღვევები და მათი წარმოქმნის გარემოებები;
- ამ დარღვევებისა და ნაკლოვანებების ლიკვიდაციის შესახებ რეკომენდაციები.

აღსანიშნავია, რომ წერილობით ინფორმაციაში თავს იყრის აუდიტის ჩატარების პროცესში გამოვლენილი არსებითი ხასიათის დარღვევები და ნაკლოვანი მხარეები. მან უნდა მოგვცეს ეკონომიკური სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ სრულყოფილი, დეტალური და ვრცელი ინფორმაცია, რომელმაც, შესაძლოა ვერ მოიცვას ყველა ნაკლოვანება და დარღვევა, რადგან, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ნორმებით, თაღლითობის გამოვლენა არ არის აუდიტის პირველი რიგის ამოცანა. თანახმად სტანდარტისა, „...აუდიტორი არ არის და არც შეიძლება იყოს პასუხისმგებელი თაღლითობაზე და შეცდომების თავიდან აცილებაზე, თუმცა როცა აუდიტი ტარდება წლიურად, ეს ფაქტი თავისთავად გაფლენას ახდენს მის ქმედებაზე“. (ანუ, წლის ბოლოს, აუდიტორი გვერდს ვერ აუვლის ფაქტებს).

„წერილობითი ინფორმაცია უნდა მომზადდეს ოფიციალური მიმღწერისადმი წაყენებული სპეციალური მოთხოვნების გათვალისწინებით, არანაკლებ ორი ეგზემპლარისა და უნდა ჰქონდეს გვერდების ორმხრივი

ნუმერაცია (დაცვის თვალსაზრისით). აუდიტის დასკვნისაგან განსხვავებით, რომელიც ხელმოწერილია აუდიტური ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ და დამოწმებულია მისივე ბეჭდით, წერილობით ინფორმაციას დასაშვებია არ ჰქონდეს აუდიტური ორგანიზაციის ბეჭედი და ხელმოწერილი იყოს მხოლოდ იმ პირების მიერ, რომლებიც მონაწილეობდნენ კონკრეტულ შემოწმებაში...“. ეს იმაზე მიგვანიშნებს, რომ წერილობითი ინფორმაცია უფრო სამუშაო წესით მომზადებული, იურიდიული ძალის არმქონე დოკუმენტია, ვიდრე აუდიტორის დასკვნა.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შეკენილი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

4.3. სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტური შემოწმება და შესაბამისი აუდიტური დასკვნის მახასიათებლები

საქართველოს 1995 წლის 7 თებერვლის კანონით „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ და N1997 წლის 27 ივნისის №624-11-ს კანონის მე-3 მუხლში შეტანილი ცვლილებებითა და დამატებებით, სამართალდამცავ ორგანოებს მიეცათ სამეურნეო სუბიექტების აუდიტური შემოწმებისათვის აუდიტორის მოწვევის უფლება დამკვეთის ხარჯზე.

დღევანდელ ეტაპზე, სხვადასხვა სფეროებში გამოიკვეთა ეკონომიკურ დანაშაულობათა ახალი სახეობები, რამაც სერიოზული ცვლილებები შეიტანა დანაშაულის სტრუქტურაში, ამიტომ, მნიშვნელოვანია ამ სფეროებში სამართალდამცავი ორგანოებისა და მაღალკვალიფიციური ეკონომისტ-აუდიტორების ურთიერთთანამშრომლობა.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, ხშირად ერთმანეთში ერევათ რევიზორ-კონტროლიორების, აუდიტორებისა და ექსპერტ-ბუღალტრის ფუნქციები და შესაბამისად, მათ მიერ ჩატარებული საქმიანობის ამსახველი დასკვნები, რეკომენდაციები თუ შენიშვნები. ამიტომ, ჩვენ ვაჩვენებთ საერთო და განმასხვავებელ ნიშნებს

- აუდიტსა და სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზას შორის. კერძოდ:
 - დოკუმენტური აუდიტი არის საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება;
 - სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზა არის მტკიცებულებათა თავმოყრის მეთოდი;

აუდიტორს, რომელმაც ჩაატარა აუდიტური შემოწმება საწარმოში თავისი კომპეტენციის ფარგლებში, სასამართლო პროცესზე მხოლოდ მოწმის სახით შეუძლია მიიღოს მონაწილეობა. ხოლო, იმ შემთხვევაში, როცა აუდიტორი მონაწილეობს სასამართლოს სხდომაზე მის მიერ შემოწმებული მასალის განმარტების თვალსაზრისით, მაშინ გამოძიებელი, როგორც მოწმეს, მას წინასწარ დაკითხავს;

- **ექსპერტ-ბუღალტერი**, აქტიურად ასრულებს თავის ფუნქციებს როგორც წინასწარი ძიების დროს, ასევე სასამართლო განხილვის პროცესში და როგორც პროცესის მონაწილეს, მას უფლება აქვს კითხვები დაუსვას მოწმესა და ბრალდებულს;

აუდიტური შემოწმების საფუძველია ორმხრივი ხელშეკრულება აუდიტორსა და საწარმოს, ან აუდიტორსა და სამართალდამცავ ორგანოებს შორის;

სასამართლო-საბუღალტრო ექსპერტიზისდანიშვნის საფუძველია გამოძიების დადგენილება, ან სასამართლოს გადაწყვეტილება;

აუდიტორს, თავისი საქმიანობის წარმართვისათვის უფლება აქვს გაეცნოს შესასწავლი საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობასთან დაკავშირებულ დოკუმენტებს და დამოუკიდებლად შეადგინოს გამოსაკვლევი მასალების მოცულობა და განსაზღვროს შემოწმების მეთოდები;

ექსპერტ-ბუღალტერს უფლება აქვს გამოიკვლიოს მხოლოდ საქმეზე დართული საგამოძიებო ორგანოების მიერ წარმოდგენილი მასალები;

აუდიტორი უფლებამოსილია ამოიღოს საქმისათვის მნიშვნელოვანი დოკუმენტები აუდიტური დასკვნის დანართად;

ექსპერტ-ბუღალტერს უფლება არა აქვს ამოიღოს დოკუმენტები საქმის მტკიცებულებების თავმოყრის მიზნით მოგროვილი მასალიდან;

აუდიტორის დასკვნას და ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებს გარდა აუდიტორისა და მისი ასისტენტისა, ხელს აწერენ შემოწმებული საწარმოს უფლებამოსილი პირები (ხელმძღვანელი და მთავარი ბუღალტერი)

ექსპერტ-ბუღალტერი საქმის მტკიცებულების შესახებ ექსპერტიზის დასკვნას მარტო თვითონ აწერს ხელს.

გარდა ზემოთაღნიშნული განსხვავებებისა, უმთავრესი მაინც ის არის, რომ აუდიტორის დასკვნა და შენიშვნები ფინანსურ ანგარიშგებაზე, შეიცავენ მნიშვნელოვან მონაცემებს ეკონომიკურ საკითხებში არსებული დარღვევებისა და დანაშაულის გამოსაგლენად.

თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ ჩვეულებრივი აუდიტორული შემოწმებისაგან საგამოძიებო ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტორული შემოწმება მნიშვნელოვნად განსხვავდება თავისი თავისებურებებით. კერძოდ:

- სასამართლოს, პროკურატურისა და საგამოძიებო ორგანოების სანქციით აუდიტის ჩატარება ნიშნავს, ადრულ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით შესაბამისი აუდიტის ჩატარებას და დადგენილებაში მიუთითებენ ძიებისთვის საჭირო საკითხებს. თუმცა არაა გამორიცხული, საქმის მასალების არეალის გაფართოება, ან კიდევ, სამეურნეო სუბიექტის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის სრულად შესწავლაც, რაც ბუნებრივია, დამატებით შეთანხმებას მოითხოვს აუდიტის შემკვეთ ორგანოსთან აუდიტორის მიერ;

- საგამოძიებო ორგანოების დავალებით მომუშავე აუდიტორი ვალდებულია იზრუნოს შესამოწმებელი დოკუმენტების შენახვის უსაფრთხოებაზე, რისთვისაც იგი აყენებს საკითხს, სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის წინაშე, ამ დოკუმენტების შესანახად ცალკე ოთახისა და სეიფის გამოყოფაზე; აუცილებელია გამოყოფილი ოთახის ყოველდღიური დალუქვის ორგანიზებაც, ან მოითხოვოს აუდიტის ჩატარება უშუალოდ საგამოძიებო ორგანოს შენობის ფარგლებში.

- აუდიტის მიმდინარეობისას შეიძლება საჭირო გახდეს შუალედური აქტებისა და დასკვნების შედგენა, რომელსაც ხელს აწერენ, როგორც აუდიტის ჩამტარებლები, ასევე შესამოწმებელი სუბიექტის ხელმძღვანელობა და მთავარი ბუღალტერი, ზოგ შემთხვევაში ის პირებიც, ვის საქმეზედაც შედგა შუალედური აქტები (დასკვნები). თუ წარმოიქმნება პრეტენზიები შუალედური დასკვნის მიმართ, მათ განიხილავს აუდიტორი, მისაღებ პრეტენზიებს მიიღებს და გაითვალისწინებს საბოლოო დასკვნის დაწერის დროს;

- იმ შემთხვევაში, როცა საქმეში არსებული დოკუმენტების ამოღების აუცილებლობა იქმნება, რასაც საფუძვლად საგამოძიებო ორგანოს დადგენილება უდევს, მაშინ დედნების ადგილზე საქმეში უნდა ჩაიდოს ასლები, ხოლო ამოღებულ დოკუმენტებზე შედგება სპეციალური აქტი და ამ დოკუმენტების სრული ჩამონათვალის სია სათანადო ხელმოწერებითა და დამოწმებით;

პროკურატურის, სასამართლოს და გამომძიებლის დავალების კონკრეტული პირობებიდან გამომდინარე, აუდიტური დასკვნა და ახსნა-

განმარტებითი შენიშვნები უნდა იყოს მთელი პასუხისმგებლობით შედგენილი და უნდა უკავშირდებოდეს საქართველოში მოქმედ საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს, რამდენადაც, აუდიტური შემოწმების შედეგები და თვით დასკვნა, გამოიყენება თანამდებობრივი და სამეურნეო დანაშაულობების პროფილაქტიკისა და აღკვეთის მიზნით. ამასთან, სრულყოფილად ჩატარებული აუდიტური შემოწმება ნათლად წარმოაჩენს ეკონომიკურ დანაშაულობათა ხელშემწყობ ფაქტორებს;

აღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტურმა დასკვნამ, რომელიც შრომატევადი საქმიანობის შედეგია, უნდა უპასუხოს შემდეგ კითხვებს:

- რაში მდგომარეობს დარღვევის არსი და შინაარსი;
- ვინ არის კონკრეტული დამნაშავე;
- რომელია დარღვევის პერიოდი;
- რა თავისებურებისაა დარღვევა - მაგ. გადახრებია კანონებიდან, დებულებებიდან, ინსტრუქციებიდან და სხვ.

- რა არის ამ გადახრებისა და დარღვევების გამომწვევი მიზეზები, პირობები და მიზნები;

- როგორია დარღვევებით გამოწვეული შედეგები, ზარალის მოცულობა და სხვ.

სამართალდამცავი ორგანოების დავალებით ჩატარებული აუდიტის შედეგებზე შექმნილი აუდიტური დასკვნა და შენიშვნები შედგება სამი ნაწილისგან:

1.შესავალი, სადაც ნაჩვენებია უნდა იყოს:

- დამკვეთის (გამომძიებლის, პროკურორის, სასამართლოს) დასახელება და აუდიტის დანიშვნის საფუძვლები;
- აუდიტორის გვარი, სახელი, სერტიფიკატის გამცემი ორგანიზაციის დასახელება, სერტიფიკატის ნომერი, გაცემის თარიღი, მოქმედების ვადა;
- აუდიტური შემოწმების დანიშვნის აუცილებლობის მიზეზების მოკლე განმარტება და დახასიათება;
- სამართალდამცავი ორგანოების დადგენილებიდან ამონარიდის ციტირება აუდიტორის წინაშე დასმულ საკითხთან დაკავშირებით;
- შესასწავლი ძირითადი დოკუმენტების მითითება;
- აუდიტის ჩატარების ვადა, მატერიალურად პასუხისმგებელ პირთა დასახელება და მუშაობის პერიოდების ჩვენება;
- აუდიტის ჩატარების ადგილი, დასაწყისი და დასასრული;

- აუდიტის ჩატარებაში მონაწილე პირთა (აუდიტორის ასისტენტები, თანამშრომლები, საწარმოს წარმომადგენლები) დასახელება (თანამდებობის და პასუხისმგებლობის საზღვრების ჩვენებით);

2.ძირითად ნაწილში უნდა აისახოს:

- წინა აუდიტორული შემოწმების შედეგები და ძირითადი მონაცემები;
- აუდიტორის წინაშე დასმული საკითხების შესასწავლად გამოყენებული მეთოდები და ხერხები;
- ფაქტიური მოკვლეული მასალები და მათი ანალიზი, მიღებული შედეგების შეჯერება-შედარება საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებთან, გადახრების დაზუსტება, ჩამოყალიბება და მომზადება ახსნა-განმარტებითი შენიშვნებისათვის და აუდიტორული დასკვნის შესადგენად;
- აუდიტორული დასკვნისთვის გამოყენებული მოწვეული ექსპერტებისა და სპეციალისტების დასკვნები, მატერიალურად პასუხისმგებელ პირთა ახსნა-განმარტებები და სხვ.

3.შედეგობრივ, ანუ დასკვნით ნაწილს, უნდა დაერთოს აუდიტთან დაკავშირებული სხვადასხვა დოკუმენტები, აუდიტორის მიერ შედგენილი ცხრილები და სხვ. რომლებიც უნდა დაჯგუფდეს და მოხდეს ნუმერაცია (დანომვრა).

აუდიტორის, ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელისა და მთავარი ბუღალტრის მიერ ხელმოწერილი აუდიტური დასკვნა იწერება სამ ეგზემპლარად და სასურველია მისი კოლექტიური განხილვა, როგორც საწარმოში, ისე აუდიტურ კომპანიაში, რაც ხელს შეუწყობს, როგორც აუდიტორების პროფესიული დონისა და კომპეტენტურობის ამაღლებას, ისე საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობაში დამკვიდრებული ხარვეზებისა და ნაკლოვანებების გამოაშკარავებას.

კითხვები თემის შესწავლის კონტროლისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

ტესტები შიდაინდი ცოდნის დონის შემოწმებისათვის

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს 1995 წლის 7 თებერვლისკანონი „აუდიტურისაქმიანობისშესახებ“.
2. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების რეგულირების შესახებ“, თბ., 1999
3. საქართველოს კანონი „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“. თბ., 2001
4. სახოკია გ. ა., ანანიძე ჯ., სახოკია გ. გ., ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი. სახელმძღვანელო. გამომცემლობა „გეორგიკა“. თბ. 2010
5. შაყულაშვილი რ. აუდიტი. გამომცემლობა „ფინანსები.“ თბ. 2000.
6. ხორავა ა., კვატაშიძე ნ., სრესელი ნ., გოგრიჭიანი ზ. ბუღალტრული აღრიცხვა. თბ. 2008
7. Основыаудита / Под. ред. Я.В. Соколова. – М.: 2000.

8. Аудит. Под. ред. В.И. Подольского 4-е изд. перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА: 2008. - 744 с.
9. Панкова С.В. Международные стандарты аудита. – М.: Юристъ, 2003.
10. Лабынцев Н.Т. Стандарты аудиторской деятельности: Учеб. пособие. – М.: Приор., 2000.
11. Шеремет А.Д., Аудит: Учебник. – 2-е изд. / А. Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРАМ, 2000.
12. Практический аудит. Учебное пособие., Под редакцией Н. Д. Бровкиной, М. В. Мельник. М.: 2008.
13. Артемьева Е.В., Савруков Н.Т. Основы аудита., Изд. «Политехника», С.Петербург., 1999.
14. Лабынцев Н.Т. Аудит: теория и практика: Учеб. пособие / Н.Т. Лабынцев, О.В. Ковалева. – М.: Приор, 1999.
15. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია., „ბუღალტრული აღრიცხვა“, სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი №8, 2004.