

ნანა სრესელი

ა უ დ ი ტ ი

თეორია

(ლექციების კურსი)

(ბაკალავრიატის საგანმანათლებლო პროგრამა)  
(თსუ ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი)

თბილისი

2013

## **შ ი ნ ა ა რ ს ი**

**თავი 1. აუდიტის არსი და მნიშვნელობა. აუდიტის ადგილი კონტროლის სისტემაში.**

- 1.1. კონტროლის არსი, სახეები და ფუნქციები
- 1.2. აუდიტის წარმოშობის წინაპირობები და მისი განვითარების ტენდენციები
- 1.3. აუდიტის არსი, მიზანი, ამოცანები, სახეები
- 1.4. აუდიტის ფუნდამენტალური პრინციპები

**თავი 2. აუდიტის სტანდარტები და აუდიტორის ეთიკა**

- 2.1. აუდიტის სტანდარტები: მიზანი, კლასიფიკაცია, ამოცანები.
- 2.2. აუდიტორის ეთიკა
- 2.3. აუდიტორის დამოუკიდებლობა
- 2.4. აუდიტორისა და შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის უფლებები და ვალდებულებები

**თავი 3. აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირება**

- 3.1. აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემები
- 3.2. აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო საფუძველი
- 3.3. აუდიტორის სერთიფიცირება

**თავი 4. აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაცია**

- 4.1. აუდიტორული შემოწმების ეტაპები
- 4.2. აუდიტის დაგეგმვა
- 4.3. აუდიტის ობიექტის თავისებურებები
- 4.4. ოფერტა და შეთანხმების წერილი აუდიტის ჩატარებაზე
- 4.5. არსებითობა (მატერიალურობა) და რისკი აუდიტში

## **თავი 5. აუდიტორული შემოწმების მეთოდოლოგიური საფუძვლები და აუდიტის პროცედურები**

- 5.1. აუდიტის მეთოდი და აუდიტორული შემოწმების ძირითადი ხერხები
- 5.2. აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაცია
- 5.3. აუდიტის მტკიცებულებების არსი და მათი მოპოვების მეთოდები

## **თავი 6. აუდიტორული შემოწმების დასკვნითი ეტაპი**

- 6.1. ინფორმაცია აუდიტის შედეგების შესახებ
- 6.2. აუდიტორული დასკვნა და მისი სტრუქტურა
- 6.3. აუდიტორული დასკვნის სახეები
- 6.4. აუდიტორული დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდგომი მოვლენები
- 6.5. ფინანსური ანგარიშგების სხვა ინფორმაცია

## **ლიტერატურა**

კურსის მიზანია სტუდენტებს გააცნოს აუდიტის არსი, მნიშვნელობა, სტანდარტიზაციის ამოცანები, შეასწავლოს ძირითადი ცნებები, პრინციპები და კონცეფციები, დააუფლოს ისინი აუდიტის ძირითად ტერმინოლოგიას, აუდიტორული კონტროლის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის საბაზო საკითხებს; განუვითაროს სტუდენტებს გლობალური და სისტემური აზროვნება; გამოუმუშაოს მათ ის უნარჩვევები, რომელიც აუცილებელია პროფესიონალი აუდიტორისათვის; გააცნოს აუდიტის სტანდარტების შემუშავების ისტორიული წინაპირობები და ის ფაქტორები, რამაც განაპირობა მათი შემუშავების აუცილებლობა; შეასწავლოს სტუდენტებს სპეციალური წესები, ხერხები და ის მეთოდები, რომელიც გამოიყენება აუდიტორულ საქმიანობაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად; გააცნოს აუდიტის საკანონმდებლო ბაზა, ჩამოუყალიბოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში ორიენტაციის უნარი; ასს შინაარსი, შემადგენლობა და სტრუქტურა.

## თავი 1. აუდიტის არსი და მნიშვნელობა. აუდიტის ადგილი კონტროლის სისტემაში.

### 1.1. კონტროლის არსი, სახეები და ფუნქციები

### 1.2. აუდიტის წარმოშობის წინაპირობები და მისი განვითარების ტენდენციები

### 1.3. აუდიტის არსი, მიზანი, ამოცანები, სახეები

### 1.4. აუდიტის ფუნდამენტალური პრინციპები

ამ თემის შესწავლის შემდეგ სტუდენტმა უნდა იცოდეს:

- კონტროლის არსი და სახეები. კონტროლის განხორციელების ფორმები და სტრუქტურები; კონტროლის, როგორც მართვის ფუნქციის როლი; კონტროლის განხორციელების მთავარი კრიტერიუმები; კონტროლის ღონისძიებების ეფექტიანობის მახასიეთებლები. აუდიტისა და რევიზიის, როგორც კონტროლის ფორმების შედარებითი დახასიათება;
- აუდიტის არსი, მიზანი, სახეები და ფუნდამენტალური პრინციპები;
- აუდიტის წარმოშობის ისტორია; აუდიტის განვითარების ძირითადი ტენდენციები.

### 1.1. კონტროლის არსი, სახეები და ფუნქციები

კონტროლი საზოგადოებრივი წარმოების მართვის პროცესის ნაწილია. კონტროლის დანიშნულება შეესაბამება მართვის იმ მიზნებს, რომელიც განსაზღვრულია წარმოების განვითარების ეკონომიკური და პოლიტიკური კანონზომიერებით. კონტროლი არის გადაწყვეტილების მიღების ნებისმიერი

პროცესის აუცილებელი და **დასკვნითი ეტაპი**. კონტროლი აღიარებულია **მეთოდად**, რომელიც უზრუნველყოფს მართვის სტრუქტურების მიერ დასახული მიზნების განხორციელებას, ეკონომიკური რესურსების გამოყენების გაუმჯობესების მიმართულების დადგენას, ნაკლოვანებების და დარღვევების გამოვლენას და მთი შედეგების კორექტირებას. **კონტროლი მართვის**

**დამოუკიდებელი ფუნქციაა** და მისი მეშვეობით ხორციელდება ობიექტის ფუნქციონირების პროცესისა და მასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების შესაბამისობის შემოწმება. კონტროლის მთავარი კრიტერიუმია ის, რომ იგი ხორციელდება ერთიანი პრინციპის საფუძველზე, რომელიც მისაღებია კონტროლის ყველა სუბიექტისათვის, მათი ინტერესებისა და საქმიანობის მასშტაბების მიუხედავად.

**კონტროლის ღონისძიებები** არის ჩამოყალიბებული პროცედურები, რომელიც ხორციელდება მართვის ყველა დონეზე. კონტროლის ღონისძიებების მიმართული უნდა იყოს რისკების მინიმუმამდე დაყვანისკენ და ამასთან ერთად - ეფექტიანი.

**კონტროლის ღონისძიებები ეფექტიანია** თუ არის:

- შესაბამისი,
- თანმიმდევრულად განხორციელებადი,
- სრულყოფილი,
- დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტიანი
- კონტროლის მიზნებთან უშუალოდ დაკავშირებული.

მკაცრი კონკურენციის პირობებში, საწარმოთა ძალისხმევა მიმართულია ბაზარზე მყარი, სტაბილური პოზიციის შენარჩუნებისა და კონკურენტებთან მიმართებაში აღმატებული პოზიციის დამკვიდრებისაკენ. ბაზრის არასტაბილურობა განაპირობებს ბიზნესის მართვის სისტემის უწყვეტ კონტროლს.

**უწყვეტი კონტროლი** გულისხმობს:

- ძირითადი აქცენტების გადატანას წინა პერიოდის შედეგების შემოწმებიდან პერსპექტიულ ანალიზზე;

- გარე ფაქტორებზე სწრაფი რეაგირების და მართვის მოქნილი სისტემის ჩამოყალიბებას;
- მოქმედების ისეთი გონივრული მექანიზმების ჩამოყალიბებას, რაც უზრუნველყოფს კრიზისული სიტუაციებიდან თავის არიდებას და ბიზნესის სიცოცხლისუნარიანობის შენარჩუნებას.

"კონტროლი" წარმოსდგება ფრანგული სიტყვიდან და ნიშნავს ზედამხედველობას და მეთვალყურეობის გაწევას შემოწმების მიზნით. ანალოგიური შინაარსობრივი დატვირთვით გამოიყენება ტერმინები "აუდიტი" და "რევიზია", მაგრამ მათ შორის არსებობს, როგორც შინაარსობრივი ასევე ტერმინოლოგიური განსხვავება. ეკონომიკურ ლექსიკონში აღნიშნული ტერმინები განმარტებულია შემდეგნაირად:

**კონტროლი** - (ფრანგული controle "შემოწმება") ეკონომიკური ობიექტისა და პროცესების მართვის შემადგენელი ნაწილია, რაც მდგომარეობს ობიექტების დაკვირვებაში, იმ მიზნით, რომ შემოწმდეს თუ რამდენად შეესაბამება ობიექტის მდგომარეობა სასურველ და აუცილებელ მდგომარეობას, რაც გათვალისწინებულია კანონებით, ნორმატიული საკანონმდებლო აქტებით, გეგმებით, ინსტრუქციებით, დებულებებით და დგენილებებით და სხვა კანონქვენდებარე აქტებით....

**რევიზია** - (ლათინური revision "გადასინჯვა") საწარმოების, ორგანიზაციების, დაწესებულების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის, თანამდებობის პირების სამსახურებრივი ქმედების, ჩანაწერების შემოწმება რწმუნებული ორგანოების მიერ, რათა გაკონტროლდეს კანონების, ინსტრუქციების დაცვა, დარღვევების არარსებობა და დოკუმენტების ნამდვილობა მდგომარეობა.

**აუდიტი** - (ლათინური audit "ის ისმენს") - საწარმოების, ორგანიზაციების, ასოციაციების, ფონდების, კავშირების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის საბუღალტრო კონტროლი, ფინანსური ანალიზი და რევიზია რომელსაც დამოუკიდებელი სამსახურების კვალიფიციური სპეციალისტები ატარებენ.

განმარტებებიდან გამომდინარე, კონტროლის სფერო უფრო ვრცელია და მოიცავს

სახელმწიფო, სამეურნეო-ეკონომიკური და საზოგადოებრივი საქმიანობის ყველა მხარეს. ჩამოყალიბებულია კონტროლის ორგანიზების შემდეგის ტრუქტურა: სახელმწიფო კონტროლი, უწყებრივი კონტროლი, შიდასამეურნეო კონტროლი, დამოუკიდებელი არაუწყებრივი კონტროლი.

### **სახელმწიფო კონტროლი.**

სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო არის სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. როგორც კონტროლის უმაღლესი ორგანო იგი ახორციელებს აუდიტს. მისი ძირითადი მიზნებია: სახელმწიფო სახსრების, ავტონომიური რესპუბლიკების და ადგილობრივი თვითმმართველობის ერთეულების საკუთრების დაცვა, საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვა, სახელმწიფოს მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებისა და ხარჯვის ზედამხედველობა, ემსახურება ეროვნული სიმდიდრისა და სახელმწიფო ქონების დაცვას, აკონტროლებს და აანალიზებს სახელმწიფო მატერიალური და ფულადი რესურსების გამოყენების კანონიერებას, მიზნობრიობას და ეფექტიანობას.

2008 წლიდან კონტროლის პალატის- მანამდე არსებული კონტროლის უმაღლესი ორგანოს - ინსტიტუციონალური რეფორმით და შემდგომში მისი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურად გარდაქმნით, შეიქმნა და დაინერგა ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიები; ამოქმედდა სახელმწიფო ხარისხის კონტროლის სისტემა და 2012 წლის 1 ივლისიდან - საქართველოს კანონით "სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ"- კონტროლის უმაღლესი ორგანო ჩამოყალიბდა "სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის" სახით. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური 1992 წლიდან უმაღლეს აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაცია - INTOSAI-ს, 1993 წლიდან უმაღლეს აუდიტორული ინსტიტუციების ევროპული ორგანიზაციის -EUROSAI-ს და 2004 წლიდან უმაღლეს აუდიტორული ინსტიტუციების აზიური ორგანიზაციის- ASOSAI წევრია. იგი ხელმძღვანელობს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დეკლარირებული ძირითადი პრინციპებით: ობიექტურობა, დამოუკიდებლობა,

საჯაროობა და პროფესიონალიზმი. აკრძალულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურზე ნებისმიერი ქმედება, რომელმაც შეიძლება შეზღუდოს მისი დამოუკიდებლობა. დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა და ანგარიშის მოთხოვნა თუ კანონით არ არის გათვალისწინებული. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უწყებრივად, ფინანსურად, ფუნქციონალურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებელია თავის საქმიანობაში და ემორჩილება მხოლოდ კანონს.

### **უწყებრივი კონტროლი.**

სახელმწიფო ფინანსური სახსრების ხარჯვისა და შემოსავლების კონტროლის მიზნით, ფინანსთა სამინისტროში შექმნილია უწყებები შემოსავლების სამსახურისა და საბაჟო დეპარტამენტის სახით, რომლებიც ახორციელებენ კონტროლს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლების ნაწილზე. სამინისტროს სისტემაში საქვეუწყებო დაწესებულების სახით ფუნქციონირებს სპეციალური სამართალდამცავი ორგანო - ფინანსური პოლიცია, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციას, გამოვლენას და აღკვეთას.

საბანკო, საკრედიტო, სადაზღვევო, საინფორმაციო და რიგი სხვა უწყებები, რისკების თავიდან აცილების მიზნით დაინტერესებულები არიან კონტრაგენტების შესახებ ინფორმაციის უტყუარობის მაღალი ხარისხით და ნებადართული უფლების ფარგლებში ახორციელებენ ფინანსური კონტროლის ფუნქციებს.

**შიდასამეურნეო კონტროლი**- არის შიდა კონტროლის სისტემა, რომელიც მენეჯერული, ფინანსური და კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთად მოიცავს შიდა აუდიტს და უზრუნველყოფს ორგანიზაციის სახსრების ეფექტიანი და მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენებას. **სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა** მოიცავს:

- აფინანსურ მართვას და კონტროლს
- შიდა აუდიტს
- ჰარმონიზაციის ცენტრს

ფინანსური მართვა და კონტროლი შიდა აუდიტთან ერთად წარმოადგენს შიდა კონტროლის სისტემას. შიდა აუდიტი არის ორგანიზაციის საქმიანობის გაუმჯობესების მიზნით განხორციელებული დამოუკიდებელი და ობიექტური საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც მიმართულია ორგანიზაციის მიზნებისა და ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისაკენ. შიდა აუდიტის სუბიექტები იქმნება საქართველოსა და ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებში, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომლებიც ბიუჯეტის სახსრებით ფინანსდება, კერძო სამართლის იურიდიული პირებში, სადაც აქციების ან წილის 50%-ზე მეტს სახელმწიფო ფლობს, ასევე საბიუჯეტო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში მათი გადაწყვეტილების საფუძველზე.

**ჰარმონიზაციის ცენტრი** არის საქართველოს მთავრობასთან შექმნილი საბჭო, რომელიც განიხილავს შიდა კონტროლთან დაკავშირებულ საკითხებს. მისი საქმიანობის სფერო და ძირითადი მიმართულებები რეგულირდება მთავრობის დადგენილებით დამტკიცებული ჰარმონიზაციის ცენტრის დებულებით. ჰარმონიზაციის ცენტრში იქმნება **სამდივნო** რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფო სექტორში სახელმწიფოში ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას. სამდივნოს შემადგენლობა განისაზღვრება და მტკიცდება ფინანსთა მინისტრის მიერ ადგილობრივი ნორმატიული-სამართლებრივი აქტით, მისი ორგანიზაციულ-მატერიალური მხარდაჭერა უზრუნველყოფილია ფინანსთა სამინისტროს მიერ.

**დამოუკიდებელი კონტროლი(აუდიტი)** -საბაზრო ეკონომიკის პირობებში საწარმოების, ორგანიზაციების და დაწესებულებების ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლი ხორციელდება არა მხოლოდ სახელმწიფო , არამედ აუდიტორული კონტროლის ფორმით. აუდიტორული შემოწმება ტარდება "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ" კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში სერთიფიცირებული და ლიცენზირებული აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ. აუდიტორული კონტროლი გულისხმობს

დამკვეთისთვის აუდირებული ობიექტის ფინანსური მდგომარეობისა და ფინანსური შედეგების შესახებ ობიექტური და სამართლიანი ინფორმაციის მომზადებასა და გადაცემას.

აუდიტის, როგორც კონტროლის დამოუკიდებელი ფორმის ჩამოყალიბებას საფუძვლად დაედო შემდეგი პირობები:

- კონტროლის ობიექტების მკაფიოდ გამიჯვნა საკუთრების ფორმებისა და დაფინანსების წყაროების მიხედვით;
- კონტროლის სუბიექტების დაყოფა სახელმწიფო, უწყებრივ, შიდა და დამოუკიდებელ სუბიექტებად;
- კონტროლს დაქვემდებარებული საკითხების დაყოფა შემდეგი შინაარსით: ბიუჯეტის შემოსავალის და ხარჯების ფორმირება, ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა, ეფექტიანობის ამალგების რეზერვების შეფასება, ეკონომიკური პოტენციალის გამოყენების გაუმჯობესება და ა. შ.
- სუბიექტების მოქმედების სფეროების გამიჯვნა სახელმწიფო, ადგილობრივი, შიდა სამეურნეო, დამოუკიდებელი აუდიტის მოქმედების სფეროებად.

**ჩატარების დროის მიხედვით კონტროლი იყოფა:**

- წინასწარი კონტროლი
- მიმდინარე კონტროლი
- შემდგომი კონტროლი

**წინასწარი კონტროლი** ხორციელდება სამეურნეო პროცესების დაწყებამდე და ატარებს პროფილაქტიკურ ხასიათს. ასეთი კონტროლის მიზანია ადრეულ სტადიაშივე აღმოფხვრას არაკანონიერი და არაეფექტური ქმედებები. მისი დახმარებით ვლინდება პოტენციურად სარისკო და არამიზნობრივი მიმართულებით რესურსების გამოყენება, რომელსაც შეიძლება ადგილი ჰქონდეს საწარმოში. (მაგალითები: უფლება მოსილების მინიჭებისა და დამოწმების პროცედურები, ხელშეკრულების პროექტების შეთანხმება პასუხისმგებელ პირებს შორის, მოვალეობის განაწილება და ა.შ.) წინასწარი კონტროლი არის

პრევენციული კონტროლის მექანიზმი.

**მიმდინარე კონტროლი** ტარდება სამეურნეო ოპერაციების განხორციელების პროცესში, მაგალითად, ნაღდი ფულის დათვლა სალაროში თანხის მიმღებზე გადაცემის მომენტში, საავანსო ანგარიშების მიღება და ა.შ.; მიმდინარე კონტროლი თავისი არსით ოპერატიული კონტროლის მექანიზმი.

**შემდგომი კონტროლი** ტარდება სამეურნეო ოპერაციების დასრულების შემდეგ. მაგალითად, საგადასახადო შემოწმება, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენა შემოსავლების სამსახურში და ა. შ. შემდგომი კონტროლის სტადიაზე ვლინდება ის ხარვეზები და ნაკლოვანებები, რომელიც დაშვებული იყო წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ეტაპებზე. შემდგომი კონტროლის მიზანია შესაძლო ცდომილებების და უწესრიგობების გამოვლენა, ამდენად იგი ირიბი პრევენციული კონტროლის მექანიზმია.

**აუდიტი და რევიზია** სწორედ შემდგომი კონტროლის ფორმებს წარმოადგენს.

აუდიტი და რევიზია ფინანსური კონტროლის დამოუკიდებელ ფორმებს წარმოადგენს. მიუხედავად იმისა, რომ მათ შორის ბევრი საერთოა, ერთდროულად არსებობს პრინციპულად განსხვავებული მომენტებიც. კერძოდ:

- **მმართველობითი კავშირების მიხედვით:**

აუდიტორული ფირმა არის საწარმო ... რომლის ერთადერთი მიზანია აუდიტორული საქმიანობა და "აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება აუდიტორსა (აუდიტორულ ფირმასა) და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულებით , რომელიც ითვალისწინებს ანაზღაურებადი მომსახურების გაწევას. ამ ურთიერთობაში აუდიტორი გამოდის შემსრულებლის, ხოლო აუდირებული სუბიექტი კი დამკვეთის სტატუსით. ისინი გარიგების თანასწორუფლებიანი მონაწილენი არიან და წარმოადგენენ ურთიერთდამოუკიდებელ მხარეებს თავისუფალი არჩევანის უფლებით. მათ შორის ყალიბდება **ჰორიზონტალური** დამოკიდებულება "შემმოწმებელი -

შემოწმებული". რევიზია ინიშნება მართვის ორგანოების (აქციონერთა კრება, მონაწილეთა კრება და ა.შ.) ან ხელმძღვანელი პირის მიერ. რევიზიის ჩატარებაზე გაიცემა განკარგულებითი დოკუმენტი ბრძანება, განკარგულება, აქციონერთა კრების ოქმი და ა.შ. შესაბამისად, რევიზიის მიზანი ყალიბდება განკარგულებითი დოკუმენტის საფუძველზე. ამდენად, რევიზია წარმოადგენს ადმინისტრაციული (ვერტიკალური) ურთიერთობის ტიპს. **აუდიტი** ორიენტირებულია **ჰორიზონტალურ** კავშირებზე, რითაც თანასწორუფლებიანია კლიენტთან დამოკიდებულებაში;

რევიზია ორიენტირებულია **ვერტიკალურ** კავშირებზე და ადმინისტრირებულია ზემდგომი ორგანოს მხრიდან;

- **შემოწმების მიზნებიდან გამომდინარე :**

აუდიტმა უნდა გამოხატოს აზრი ფინანსური ანგარიშგების საიმედობის და სამართლიანობის შესახებ, გაუწიოს დახმარება და მომსახურება კლიენტს;

რევიზიამ უნდა გამოავლინოს ნაკლოვანებები მათი შემდგომი აღმოფხვრის მიზნით;

- **შემოწმება, როგორც საქმიანობის სახე :**

აუდიტი არის სამეწარმეო საქმიანობა;

რევიზია არის საშემსრულებლო საქმიანობა;

- **პრაქტიკული ამოცანების გადაწყვეტასთან დაკავშირებით:**

აუდიტი მიმართულია კლიენტის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესებისაკენ;

რევიზია მიმართულია აქტივების შენარჩუნების, დანაშაულის აღკვეთისა და პროფილაქტიკისაკენ;

- **შედეგების ფორმის მიხედვით:**

აუდიტი სრულდება “აუდიტორული დასკვნის” შედეგით, რომელიც წარმოადგენს იურიდიულ დოკუმენტს ყველა მომხმარებლისათვის. დასკვნის შემაჯამებელი ნაწილი მოიცავს ჩანაწერს ფინანსური ანგარიშგების საიმედობის შესახებ, რაც შეიძლება გამოქვეყნდეს;

რევიზია მთავრდება “რევიზიის აქტით”, რომელშიც აღნიშნულია ყველა გამოვლენილი ნაკლოვანება და დარღვევა, შემდგომში ზემდგომ ორგანოზე გადასაცემად;

- **მოცულობის მიხედვით:**

აუდიტი ემყარება გონივრული საკმარისობის პრინციპს, რომელიც ორიენტირებულია დანახარჯებისა და შედეგების თანაფარდობაზე;

რევიზია ემყარება მაქსიმალურ სიზუსტეს და დამნაშავე პირების, ასევე ზარალის მოცულობის გამოვლენის პრინციპს;

- **სამართლებრივი რეგულირება:**

აუდიტი რეგულირდება სამოქალაქო სამართლის ნორმებით, სამეურნეო ხელშეკრულების საფუძველზე;

რევიზია რეგულირდება ადმინისტრაციული სამართლის ნორმებით, კანონის, ინსტრუქციების ხელმძღვანელი ორგანოების ბრძანების საფუძველზე;

- **მომსახურების ანაზღაურების პრინციპი:**

აუდიტორული მომსახურების ღირებულებას იხდის კლიენტი ან პირი, რომელიც საჭიროებს აუდიტორული დასკვნის მიღებას;

იხდის ზემდგომი რგოლი ან შესაბამისი სტრუქტურა;

- **დამოუკიდებლობის ხარისხის მიხედვით:**

დამოუკიდებელია შეფარდებით, რადგან აუდიტორული კომპანია ფინანსურად დამოკიდებულია აუდირებულ ობიექტზე;

აბსოლუტურად დამოუკიდებელია, რადგან სარევიზიო კომისიის წევრები ფინანსურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებლები არიან შესამოწმებელი სტრუქტურული ერთეულისგან;

- **შემოწმების დასკვნის მომხმარებლები:**

აუდიტორული დასკვნით დაინტერესებულია ფინანსური ანგარიშგების შიდა და გარე მომხმარებლები;

რევიზიის აქტი განკუთვნილია პირთა განსაზღვრული წრისათვის, რომლის შემადგენლობაც რეგლამენტირებულია შიდა ნორმატიული დოკუმენტებით (მესაკუთრეები და აღმასრულებელი მენეჯერები).

კონტროლს შეიძლება მიეკუთვნოს სხვა ფორმებიც, მაგალითად , მონიტორინგი, ექსპერტიზა, დამტკიცებული საზოგადოებრივი სტრუქტურა - შემადგენელი ელემენტების (თანამდებობრივი ინსტრუქციები, დებულებები, განკარგულებები და ა.შ.) ჩათვლით, ზოგჯერ კონტროლი ფორმას მიაკუთვნებენ აღრიცხვასაც, მათ შორის ბუღალტრულს, მისი მაკონტროლე ფუნქციიდან გამომდინარე.

## 1.2 აუდიტის წარმოშობის წინაპირობები და მისი განვითარების ტენდენციები

კონტროლი ჯერ კიდევ უხსოვარი დროიდან არსებობს, ხოლო აუდიტი თანამედროვე შინაარსით შედარებით გვიან (დაახლოებით 200 წლის წინ), აუდიტის სტანდარტები კი კიდევ უფრო გვიან (დაახლოებით 100 წლის წინ) წარმოიშვა. ჯერ კიდევ ძველ ეგვიპტეში (ჩვ.წ.აღ. 3-ე საუკუნეში) მოღვაწეობდნენ მოხელეები, რომლებიც ათანხმებდნენ აღრიცხვის, მართვისა და კონტროლის ფუნქციას. რომის იმპერიაში (1-26 წწ ჩვ.წ.აღრ.) კონტროლის ფუნქციები ხორციელდებოდა სპეციალური სამსახურების - კურატორების, პროკურორების და კვესტორების მიერ.

**კურატორი** (მზრუნველი, მეურვე)- იყო პირი, რომელსაც მიდობილი ჰქონდა რაიმე სამუშაოს მეთვალყურეობა;

**პროკურატორი** - იყო მოხელე, რომელიც განაგებდა გადასახადების აკრეფას სახელმწიფოში;

**კვესტორი** (გამოკითხვა, გამოძიება) -მათ რომში ეკავათ კონსულების თანაშემწის თანამდებობა და განაგებდნენ ფინანსებს, ახორციელებდნენ ხაზინის ზედამხედველობას და აკონტროლებდნენ საბაჟო გადასახადებს.

საერთაშორისო პრაქტიკაში გამოყოფენ აუდიტის განვითარების რამდენიმე ეტაპს.

**1 ეტაპი. აუდიტის წარმოშობის ისტორიული აუცილებლობა.** აუდიტის წარმოშობის ზუსტი თარიღის შესახებ არსებობს რამდენიმე აზრი. ერთი ის რომ, პირველი ბუღალტერ- აუდიტორები მოღვაწეობდნენ ინგლისში 19- ე საუკუნის შუა ხანებში (1862 წელს მიღებულია კანონი კომპანიების შესახებ, რომელიც მიუთითებდა წელიწადში ერთხელ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების აუცილებლობაზე), შემდეგ საფრანგეთში (1867 წ) მიღებულ იქნა კანონი სააქციო კომპანიების ბალანსების სავალდებულო შემოწმების შესახებ, რომელიც უნდა განხორციელებულიყო განსაკუთრებული რევიზორების მიერ, რომლებსაც "ანგარიშების კომისრები" ეწოდებოდათ.წარმოებისა და კაპიტალის კონცენტრაციის და სააქციო საზოგადოებების შექმნის პირობებში, განვითარებულ კაპიტალისტურ ქვეყნებში დაიწყო აუდიტის ფორმირება. წარმოების მასშტაბების განვითარების პირობებში მესაკუთრეები უფრო იშვიათად მონაწილეობდნენ წარმოებისა და ფინანსური საკითხების გადაჭრაში და მას მენეჯერებს ანდობდნენ. ამ გარემოებამ ობიექტურად წარმოშვა იმის აუცილებლობა, რომ დაქირავებული მენეჯერების მიერ შექმნილი ანგარიშგება შემოწმებულიყო დამოუკიდებლად და გამოთქმულიყო აზრი მის უტყუარობაზე და შეფასებულიყო წარმოების ფინანსური მდგომარეობა. ასეთი აზრის გამოთქმა შეეძლოთ აუდიტორებს.

**2 ეტაპი. შერჩევითი აუდიტის წარმოშობა.** მე-19-მე-20 საუკუნეების მიჯნაზე მსოფლიოში შეიმჩნევა ეკონომიკის არნახული ზრდა. იქმნება ტრანსნაციონალური კომპანიები და საწარმოო გაერთიანებები. ბიზნესმა დაიწყო დივერსიფიკაცია გეოგრაფიული და ფუნქციონალური ნიშნის მიხედვით. ბუღალტრული

აღრიცხვის ისტორიისათვის ეს პერიოდი აღსანიშნავია იმით რომ 1904 წელიდან წარმოიშვა კონსოლიდირებული ბალანსები. ინფორმაციის მოცულობის მკვეთრი ზრდის პირობებში ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება მთლიანი მეთოდით აუდიტორებს აღარ შეეძლოთ. აღნიშნულმა განაპირობა შერჩევითი აუდიტის წარმოშობა და საფუძველი ჩაუყარა მოძღვრებას შიდა კონტროლის სისტემასა და აუდიტის პროცესში მისი როლის შეფასების აუცილებლობაზე.

ამ პერიოდში აშშ აუდიტი გამოიყო და განვითარება დაიწყო გარე სამყაროსგან დამოუკიდებლად.

**3 ეტაპი. აუდიტის ნორმატიული რეგულირების დასაწყისი.** 1929-1933 წლების მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა შესამჩნევი ბიძგი მისცა აუდიტის განვითარებას. საწარმოთა მასიურმა გაკოტრებამ განაპირობა აუდიტორული შემოწმების მნიშვნელოვნად გამკაცრება, და უშუალოდ აუდიტორების დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფა. 1931 წელს გერმანიაში მიიღეს კანონი სავალდებულო აუდიტის შესახებ და შეიმუშავეს შემოწმების პროცესის რეგლამენტაცია. 1934 წელს აშშ-ში შეიქმნა ფასიანი ქაღალდების და საბირჟო ოპერაციების კომისია. კომისიამ შეიმუშავა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების რეგულირების ნორმატივები. ამ პერიოდიდან სააქციო საზოგადოებების წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აქციებიც კოტირებულია ფასიანი ქაღალდების ბირჟაზე, სავალდებულო წესით უნდა იყვეს დადასტურებული აუდიტორული ფირმის ან აუდიტორის მიერ.

**4 ეტაპი. პირველი პროფესიული აუდიტორული გაერთიანებების წარმოშობა.**

**მოძღვრება შიდა კონტროლის სისტემაზე.** 1942 წელს საფრანგეთში შეიქმნა ბუღალტერ - ექსპერტებისა და ატესტირებული ბუღალტრების პალატა. 1945 წელს მისი საქმიანობის რეგლამენტაცია მოხდა მთავრობის დეკრეტით. პალატა მოექცა ეკონომიკისა და ფინანსთა სამინისტროს მეთვალყურეობის ქვეშ. 1940 წელს, ნორმატიული დოკუმენტებით გამყარდა აუდიტის მიზანი- აზრის გამოხატვა

წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე, რომელიც დღემდე უცვლელია. ამ პერიოდიდან იწყება ეროვნული სტანდარტების შემუშავება აუდიტში. 1950 წლიდან ჩამოყალიბდა აუდიტორების განსაკუთრებული დამოკიდებულება შიდა კონტროლის მიმართ, რადგან ეფექტიანი შიდა კონტროლის სისტემის პირობებში, შეცდომებისა და დარღვევების ალბათობა უმნიშვნელოა, ხოლო ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისად საიმედო. მკვეთრად იზრდება აუდიტის თანმდევი მომსახურებები, განსაკუთრებით კონსალტინგური საქმიანობა.

სახელმწიფოს ზეგავლენის (რეგულირების) ხარისხის მიხედვით ვითარდება აუდიტის ორი მიმართულება: აშშ-ში (პ.ხ.მონტგომერი) და დიდბრიტანეთში (ლ.პ.დიქსი) აუდიტორული ორგანიზაციები შედარებით დამოუკიდებელია, რომლებიც თვითონ ქმნიან პროფესიულ გაერთიანებებს, ეს უკანასკნელნი ამზადებენ აუდიტორებს, ანიჭებენ შესაბამის კვალიფიკაციას და ახორციელებენ მათი საქმიანობის კონტროლს. დასავლეთ ევროპის ქვეყნებში აუდიტი ხელისუფლების მიერ მკაცრად რეგლამენტირებულია.

**5 ეტაპი. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავება და აუდიტის პრაქტიკის საერთაშორისო კომიტეტის ფორმირება.** ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია 1970 წელს დაიწყო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების პროცესი. აუდიტის ჩატარების წესის უნიფიკაციისა და ხარისხის ამაღლების მიზნით 1977 წელს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაში დაარსდა მუდმივმოქმედი სტატუსის მქონე აუდიტორული პრაქტიკის საერთაშორისო კომიტეტი, რომლის სათაო ოფისი იმყოფება ნიუ-იორკში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დამუშავების მიზანია აუდიტორული პრაქტიკის ერთგვაროვნების უზრუნველყოფა საერთაშორისო დონეზე. აუცილებლობადაა აღიარებული ის რომ ეროვნული სპეციფიკაციის გათვალისწინებით უნდა განხორციელდეს საერთაშორისო ნორმატივების ლოკალური რეგულირება ცალკეული ქვეყნის ფარგლებში. 1998 წელს ასს

ეროვნულ სტანდარტებად აღიარა 34 ქვეყანამ, ხოლო 35 ქვეყანამ კი მიიღო მცირედი შესწორებით. 1999-2000წწ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები სამოქმედოდ აღიარა საქართველომ, რაც დადასტურებულია საქართველოს კანონში "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ" (29.06.2012წ). კანონით განსაზღვრულია აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები და აღიარებულია რომ საქართველოში აუდიტი ტარდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად.

### 1.3. აუდიტის არსი, მიზანი, ამოცანები და სახეები

აუდიტი-აუდიტორული საქმიანობა არის სამეწარმეო საქმიანობა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებლად შემოწმების შესახებ.

აუდიტის მიზანია გამოხატოს აზრი აუდირებული პირის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობასა და მიუკერძოებლობაზე და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესის შესაბამისობაზე მოქმედ ნორმატიულ და საკანონმდებლო ბაზის მოთხოვნებთან. აქედან გამომდინარე, აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენს:

- საგადასახადო კონსულტაციები და საგადასახადო ანგარიშსწორების შემოწმება;
- შეცდომებისა და ბოროტმოქმედებათა გამოვლენა;
- თაღლითური ქმედებების გამოაშკარავება.

ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობისა და უტყუარობის ქვეშ იგულისხმება მისი მაჩვენებლების სიზუსტის ხარისხი, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს შესაძლებლობას აძლევს შესაბამისი დასკვნები გააკეთოს აუდირებული სუბიექტის

ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების, ქონებრივი და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ და მიიღოს შესაბამის გადაწყვეტილებები. აუდიტორის აზრი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე და შესაბამისობაზე ხელს უწყობს მომხმარებელთა ნდობის მოპოვებას ფინანსური ანგარიშგების მიმართ. აუდიტორის აზრმა შეიძლება გაზარდოს დაინტერესებული პირის ნდობა აუდიტრებული პირის ფინანსურ ანგარიშგების მიმართ, მაგრამ აუდიტორის აზრი მომხმარებელმა არ უნდა მიიღოს როგორც რწმუნება ბიზნესის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის ან ხელმძღვანელობის მიერ საქმიანობის ეფექტიანად წარმართვის მტკიცება. მაკროეკონომიკის დონეზე, აუდიტი საბაზრო ინფრასტრუქტურის ელემენტად გვევლინება.

აუდიტორული შემოწმების პროცესში უნდა გადაიჭრას შემდეგი ძირითადი ამოცანები:

- შეაფასოს ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისა და შიდა აუდიტის დონე; აღრიცხვის პერსონალის კვალიფიკაცია; ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების დამუშავების ხარისხი; ბუღალტრული ჩანაწერების კანონოერება და სისწორე;
- წარუდგინოს ადმინისტრაციას რეკომენდაციები იმ დარღვევებისა და ნაკლოვანებების აღმოსფხვრელად რომელმაც გავლენა მოახდინა ფინანსურ შედეგებზე და ფინანსური ანგარიშგების სანდოობასა და საიმედოობაზე.
- წარუდგინოს კლიენტს ნათელი და შინაარსობრივად გასაგები განმარტებები ყველა იმ ბუნდოვანი და გაურკვეველი საკითხის შესახებ, რომელიც წარმოიშვა კლიენტს აუდიტორული მომსახურეობის ჩატარების პროცესში.

თანამედროვე პირობებში აუდიტორული შემოწმება სხვადასხვა სახით ხორციელდება. აუდიტის ამა თუ იმ სახის წარმოშობა განაპირობა მისი კვლევის მიზანის, კვლევის ობიექტის, კვლევის მეთოდის და საინფორმაციო წყაროების თავისებურებამ. ეკონომიკურ ლიტერატურაში არსებობს სხვადასხვა მიდგომა აუდიტის კლასიფიკაციის სახეებისა და ვარიანტების მიმართ, რომელთაგან

შედარებით მოცულობითი და შინაარსობრივად სრულია აუდიტის დაჯგუფება შემდეგი საკლასიფიკაციო ნიშნებით:

**1. ჩამტარებელი სუბიექტების მიხედვით: გარე და შიდა აუდიტი;**

**შიდა აუდიტი** - არის შიდა ფინანსური კონტროლის განუყოფელი ნაწილი. იგი ახორციელებს კონტროლს ეკონომიკური რესურსების გამოყენებაზე, აგრეთვე მენეჯმენტის პოლიტიკასა დახარისხზე. შიდა აუდიტის ზოგიერთ სახეს მმართველობითს ანუ წარმოების აუდიტს უწოდებენ. აუდიტის ამ სახეს ახორციელებენ შიდა აუდიტორები. შესაბამისად, შიდა აუდიტი დამოუკიდებლობის კრიტერიუმს სრულად ვერ აკმაყოფილებს.

**გარე აუდიტი** ტარდება დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ, ხელშეკრულების საფუძველზე. აუდიტის ობიექტია საწარმოს აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემა, შემოწმების შედეგი არის წამოდგენილი აუდიტორული დასკვნა. აუდიტის ამ სახეს ხშირად ფინანსურ აუდიტს უწოდებენ.

**2. სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე:**

**სავალდებულო აუდიტი** ტარდება დადგენილი კანონმდებლობის ან სახელმწიფო ორგანოების დავალების საფუძველზე. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების წესი და მოცულობა განისაზღვრება საკანონმდებლო ნორმატიული დოკუმენტებით.

**საინიციატივო აუდიტი** ტარდება ტარდება უფლებამოსილი ეკონომიკური სუბიექტის გადაწყვეტილებით, აუდიტორთან დადებული ხელშეკრულების პირობით. აუდიტის შინაარსს და მასშტაბს განსაზღვრავს დამკვეთი.

**3. დანიშნულებისა და შემოწმების ობიექტების მიხედვით:**

**ოპერაციული აუდიტი** არის აუდირებული ობიექტის ფუნქციონირების და მართვის პროცესების ეფექტიანობის შეფასების სისტემა, რომელიც შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავების მიზნით, ახორციელებს საწარმოს ეკონომიკური რესურსების, სამეურნეო პროცესების, დანახარჯებისა და ეკონომიკური სარგებლის

კონტროლს. გამოყოფენ ოპერაციული აუდიტის შემდეგ სახეებს(ვარიანტებს)

ორგანიზაციული, ფუნქციონალური და სპეციალური:

**ორგანიზაციული აუდიტი** არის მართვის პროცესების, მართვის ტექნიკის ოპერაციების კანონიერების, სტანდარტების დაცულობის, საადრიცხვო პოლიტიკის შემოწმება და კონტროლი;

**ფუნქციონალური აუდიტი** თავის მხრივ იყოფა :**ძირითადი ელემენტების აუდიტი**, რომელიც გულისხმობს ძირითადი საშუალებების, არამატერიალური აქტივების, მარაგების, ფულისა და ფულადი ექვივალენტების, ვალდებულებების, წინასწარ გაწეული ხარჯების , საკუთარი კაპიტალის კონტრილს. და **პროცესების აუდიტი**, რომელიც ემსახურება შესყიდვების, წარმოების, მარკეტინგის, გაყიდვების, დაფინანსების, ინვესტიციების, შემოსავლების მიღებისა და ხარჯების გაწევის შემოწმებას.

**სპეციალური აუდიტი** გულისხმობს არსებითობის, რეალურობის, ოპტიმალობის, რისკებსა და დანაკარგებზე კონტროლის განხორციელებას.

**ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი** არის აუდირებული ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან შესაბამისობის დადგენა.

**შესაბამისობის აუდიტის** დანიშნულებაა შეამოწმოს აუდირებული ობიექტის მიერ კონკრეტული კანონების, ნორმების, ინსტრუქციოების, სახელშეკრულებო ვალდებულებების დაცულობა. აუდიტის პროცესში დგინდება: აუდირებული პირის საქმიანობის შესაბამისობა წესდებასთან, შრომის ანაზღაურების გაანგარისების სისწორე, გადასახადების გაანგარისებისა და გადახდის შესაბამისობა და ა. შ. შემოწმება შესაბამისობაზე ითხოვს აუცილებელი კრიტერიუმების შემუშავებას ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებისას. ასეთი კრიტერიუმები შეიძლება იყვეს საკანონმდებლო მოთხოვნები; შეთანხმების პირობები(მაგ. ვადები) და ა.შ.

**კონსალტინგი** (საკონსულტაციო მიმსახურება) და სხვა თანმდევი აუდიტორული მომსახურებები.

**4. აუდიტის განვითარების (ევოლუციების) სტადიის მიხედვით**

**დამადასტურებელი აუდიტი** ასეთი აუდიტია, როდესაც აუდიტორისგან ითხოვენ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის დადასტურებას.

**სისტემურ-ორიენტირებული აუდიტი** არის სამეურნეო სუბიექტის შემოწმება იმ მიზნით, რომ შეფასდეს შიდა კონტროლის სისტემის ფუნქციონირების ეფექტიანობა და მდგომარეობა მთლიანად, და შიდა აუდიტის სისტემა- კონკრეტულად. აუდიტის ეს სახე გულისხმობს პერსონალის კომპედენციის და პროფესიული კეთილსინდისიერების კონტროლს, მაშინ როცა არავინ არ აკონტროლებს ადმინისტრაციას. ასეთი აუდიტის პროცედურებით კონტროლდება შეყავს თუ არა შეცდომაში პერსონალს ადმინისტრაცია, მაგრამ არა ადმინისტრაციას - მესაკუთრე.

**რისკზე დაფუძნებული აუდიტი** არის აუდიტის ის სახე, რომელიც შემოწმების პერიოდში ეყრდნობა შერჩევით მეთოდს, და შესაბამისდ ითვალისწინებს ძალისხმევის კონცენტრაციას შემოწმების იმ სფეროებში ან კონკრეტულად იმ უბნებზე სადაც, როგორც წესი, შემოწმების რისკი ბევრად მაღალია იმ ობიექტების შემოწმების დროის ხარჯზე, სადაც ან არ არის ან არსებითად უმნიშვნელოა რისკები.

**5. გამოყენების სფეროს მიხედვით გამოყოფენ:** საწარმოთა და საწარმოო გაერთიანებების აუდიტს; ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, სასაქონლო და საფონდო ბირჟების, სხვადასხვა ფონდების აუდიტს;

**6. ჩატარების პერიოდულობის მიხედვით არსებობს:**

**პირველადი აუდიტი** ტარდება აუდიტორის მიერ მოცემულ კლიენტთან პირველად. ეს არსებითად ზრდის შრომატევადობას და რისკს, ვინაიდან აუდიტორი არ არის გათვითცნობიერებული საქმიანობის სპეციფიკაში და არ ფლობს აუცილებელ ინფორმაციას კლიენტის საქმიანობის თავისებურებებზე.

შეთანხმებული (განმეორებითი) აუდიტი ხორციელდება მოცემული აუდიტორის მიერ განმეორებით ან რეგულარულად. აღნიშნული ხელსაყრელია ორივე მხარისთვის, რადგან კლიენტი იღებს მაღალკვალიფიციურ მიმსახურებას, ხოლო აუდიტორი გათვითცნობიერებულია წარმოების სპეციფიკასა და თავისებურებებში.

## 7. სისრულის მიხედვით არსებობს:

**სრული** (კომპლექსური) აუდიტი, რომელიც გულისხმობს სამეურნეო-ფინანსური საქმიანობის შემოწმებას კომპლექსურად, მთლიანობაში, ფუნქციონირების ყველა სფეროს ფარგლებში.

**თემატური** (ლოკალური) აუდიტი კი ეხება საქმიანობის კონკრეტულ ფუნქციას, სისტემას, სტრუქტურულ ერთეულს, ეკონომიკური რესურსების შემადგენელ ელემენტს, პროცესს.

განასხვავებენ აუდიტის თეორიას და მის დანართს **პრაქტიკულ აუდიტს**, რომელიც ეხება აუდიტორული მომსახურების კონკრეტულ სახეებს.

**აუდიტის თეორიაში** განხილულია აუდიტის პოსტულატები, პრინციპები, პროცედურები და ზოგადი წესები, მისი ეკონომიკური არსი, ბუნება დანიშნულება და გამოყენების სფერო, აუდიტის ფუძემდებლური განმარტებები, მეთოდოლოგია და რეალიზაციის ინსტრუმენტები, აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების წესი და მისი ეთიკური ასპექტები.

**პრაქტიკული აუდიტი** ახორციელებს თეორიული საკითხების რეალიზაციას და ამ მიზნით კონკრეტული მეთოდებისა და პროცედურების მთელი პაკეტის გამოყენებით იგი ახორციელებს ეკონომიკური სუბიექტის ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი (ასახული) ეკონომიკური სდაქმიანობის შემოწმებასა და შესწავლას. ზოგადად, აუდიტი არის ბიზნესის დამოუკიდებელი ექსპერტიზა.

#### 1.4. აუდიტის ფუნდამენტალური პრინციპები

აუდიტის მიზანია შეუქმნას აუდიტორს პირობები, რომ გამოხატოს აზრი იმასთან დაკავშირებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ნორმატიული დოკუმენტებით განსაზღვრული მოთხოვნების შესაბამისად. აუდიტორი, საკუთარი აზრის გამოხატვის მიზნით იყენებს შემდეგ ფრაზებს: "იმდლევა უტყუარ და ობიექტურ წარმოდგენას" ან "წარმოადგენს ობიექტურს ყველა არსებით ასპექტში", რაც ერთმანეთის იდენტურია.

პრაქტიკული საქმიანობის განხორციელებისას, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს პროფესიული ეთიკის კოდექსი მოთხოვნების შესაბამისად. პროფესიული ეთიკის კოდექსი ითვალისწინებს აუდიტორის ძირითად ეთიკურ პრინციპებს, რომელიც შემდეგში მდგომარეობს:

**დამოუკიდებლობა** - არის არამარტო აუდიტის, არამედ საერთოდ კონტროლის ძირითადი პრინციპი. შემოწმების პროცესში აუდიტორი უნდა იყოს დამოუკიდებელი და ყოველგვარი გავლენისგან დაცული. პრაქტიკულად აუდიტის მიუკერძოებლობა, როგორც ამბობენ, შედარებითია (რადგან შემმოწმებელი ფინანსურად დამოკიდებულია შესამოწმებელზე), მაგრამ სამართლებრივად მათი მაქსიმალური დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად, აუდიტორების მიმართ ყალიბდება განსაზღვრული მოთხოვნები.

**პატიოსნება, ობიექტურობა** - (არის დამოუკიდებლობის პრინციპის შედეგი) პრაქტიკაში დასაშვებია, რომ აუდიტორს შეიძლება თვითონ წარმოეშვას შემმოწმებლის მიმართ სიმპატია ან ანტიპატია. მიუკერძოებლობაზე და

ობიექტურობაზე მოთხოვნამ მათი საქმიანობის შემოწმების პროცესში არ უნდა მოახდინოს გავლენას საღ აზრზე.

**პროფესიული კომპეტენცია და სიფრთხილე** - ეხება შემოწმების შედეგებს. შემოწმების ყველა შედეგი დამტკიცებული და გამყარებული უნდა იყოს პირველადი დოკუმენტებით.

**კონფიდენციალობა**- აუდიტორს ეკრძალება რაიმე ინფორმაცია ან ცნობა, რომელიც ეხება აუდირებული ფირმის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობას, მესამე პირს გადასცეს სპეციალური ნებართვის გარეშე.

**პროფესიული ქცევა** - აუდიტორი უნდა დაეხმაროს კლიენტს ქონების სტაბილიზაციისა და დაცვის საკითხებში, იგი არის დამხმარე და არა რევიზორი. მას ეკრძალება შეწყვიტოს შრომითი ხელშეკრულება შემოწმების მიმდინარეობის დროს; დაიწყოს მოლაპარაკება შრომის ანაზღაურების პირობების კორექტირებაზე; გამოიყენოს კლიენტთან ურთიერთობა პირადი მიზნებისათვის; მიიღოს პირადი სარგებლობა კომერციული საიდუმლოების ცოდნიდან;

**აუდიტორის მუშაობის შესაბამისობა პროფესიულ სტანდარტებთან** - აუდიტორი უნდა ჰქონდეს პროფესიული მომზადების შესაბამისი დონე, ფლობდეს საკვალიფიკაციო სერთიფიკატს, პერმანენტულად უნდა იმაღლებდეს კვალიფიკაციას და აქტიურად მონაწილეობდეს სასწავლო პროგრამებსა და ტრენინგებში.

**აუდიტის მოცულობა** - ტერმინი "აუდიტის მოცულობა" დაკავშირებულია აუდიტის პროცედურებთან. აუდიტის პროცედურები აუცილებელია იმისთვის, რომ მიღწეული იქნას შემოწმების მიზანი. აუდიტორული პროცედურების გამოყენების შედეგები აისახება აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში.

**რწმუნების საკმარისობის კონცეფცია** - აუდიტის ჩატარება ასს-ის შესაბამისად აუცილებელია იმისთვის, რომ უზრუნველვყოთ გონივრული ანუ საკმარისი რწმენა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში არ შეიცავს არსებითი ხასიეთის უზუსტობებს. რწმუნების საკმარისობის ცნება არის ზოგადი და რწმუნების

ზრუნველყოფა ხორციელდება აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების გზით. ეს უკანასკნელი აუცილებელია იმისათვის, რომ აუდიტორმა გააკეთოს დასკვნა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. გონივრული რწმუნების ცნება გამოიყენება აუდიტის ყველა პროცესის მიმართ.

აუდიტისთვის დამახასიათებელია შეზღუდვები. შეზღუდვები მოქმედებს რწმუნების დამაჯარებლობასა და საიმედოობაზე. შეზღუდვების გამომწვევი ფაქტორებია:

- აუდიტის მსვლელობისას გამოყენებული შრეწევითი მეთოდი და ტესტირება;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა აუდიტის არასრულყოფილი სისტემები;
- გარკვეული წინაპირობების არსებობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას ( მაგ. აფილირებულ პირებთან წარმოებული ოპერაციების მიმართ);
- აუდიტორული მტკიცებულებების უმრავლესობის ალბათური ხასიეთი (რომლის თავიდან ასაცილებლად ერთი რომელიმე საკითხის დასაზუსტებლად გამოყენებული უნდა იქნეს სხვადასხვა მეთოდი და წყარო) და ა.შ.

აღნიშნულის გამო აუდიტორმა შეიძლება ვერ გამოავლინოს ის უზუსტობები, რომლიც ასეთი ფაქტორების ზემოქმედების შედეგად წარმოიშვება.

**პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე** - აუდიტორი პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აზრის ფორმირებასა და გამოხატვაზე, ხოლო აუდირებულ პირი პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაზე. ამ პრინციპს აქვს უდიდესი მნიშვნელობა, ვინაიდან აუდირებულ ობიექტის ხელმძღვანელობას ხშირ შემთხვევაში არც თუ სწორად აქვს წარმოდგენილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის მოცულობა.

## თავი 2. აუდიტის სტანდარტები და აუდიტორის ეთიკა

- 2.1. აუდიტის სტანდარტები: მიზანი, კლასიფიკაცია ამოცანები.
- 2.2. აუდიტორის ეთიკა
- 2.3. აუდიტორის დამოუკიდებლობა
- 2.4. აუდიტორისა და შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის უფლებები და ვალდებულებები

ამ თავის შესწავლის შემდეგ სტუდენტმა უნდა იცოდეს:

- აუდიტის სტანდარტების როლი, მიზანი, ამოცანები და დანიშნულება აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკაში;
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კლასიფიკაცია საზოგადოებრივი ურთიერთობის დონის, შინაარსისა და დანიშნულების მიხედვით;
- კავშირი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შორის;
- აუდიტის ეთიკის ნორმები.

### 2.1. აუდიტის სტანდარტები: მიზანი, კლასიფიკაცია, ამოცანები.

აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელ დოკუმენტებს შორის მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია აუდიტის სტანდარტებს. აუდიტის სტანდარტები არის დოკუმენტი რომელშიც ჩამოყალიბებულია ერთიანი მიდგომები:

- აუდიტორული შემოწმების ჩატარების წესების,

- აუდიტის და მისი თანმდევი მომსახურების ხარისხის შეფასებისა და
- აუდიტორის მომზადებისა და მისი კვალიფიკაციის შეფასების მეთოდის მიმართ

აუდიტის სტანდარტების კლასიფიკაცია წარმოებს შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

**1. აუდიტის სტანდარტები საზოგადოებრივი ურთიერთობის დონიდან გამომდინარე ჯგუფდება :**

- საერთაშორისო სტანდარტები;
- ეროვნული სტანდარტები;
- შიდა სტანდარტები (თვითრეგულირებადი აუდიტორული გაერთიანებების სტანდარტები და აუდიტორული ფირმების შიდასაფირმო სტანდარტები);

**საერთაშორისო სტანდარტები უზრუნველყოფს:**

- აუდიტის პრინციპების ერთიანობას,
- აუდიტის მეთოდოლოგიური საკითხების უნიფიკაციას ,
- აუდიტის წარმართვისა და აუდიტორული ანგარიშის შედგენისადმი ერთიან მიდგომას.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) მიზანია აუდიტის უნიფიცირება საერთაშორისო დონეზე და მოწოდებულია ხელი შეუწყოს აუდიტის განვითარებას იმ ქვეყნებში, სადაც აუდიტორების კვალიფიკაცია და პროფესიონალიზმის დონე ჩამორჩება საერთაშორისოს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის, მაგრამ მისი ადაპტირება შესაძლებელია სხვა ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმებისათვისაც.

**აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები აერთიანებს:**

- აუდიტის ძირითად პრინციპებს ,
- აუდიტის აუცილებელ პროცედურებს და
- აუდიტის პრინციპებისა და პროცედურების გამოყენების რეკომენდაციებს.

**აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურა მოიცავს :**

- შესავალს, სადაც ასახულია აუდიტის მიზანი და მის წინაშე მდგარი ამოცანები; ასევე მოცემულია ძირითადი ტერმინები - გლოსარი;
- განყოფილებებს, რომელიც განმარტავს აუდიტის არსს და აერთიანებს შემდეგ სტანდარტებს:

ასს #	სტანდარტის დასახელება	
1.	აუდიტორის ვალდებულებების მარეგულირებელი სტანდარტები	
200	დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარების ასს ის შესაბამისად	
210	აუდიტის გარიგების პირობებზე შეთანხმება	
220	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხზე კონტროლი	
230	აუდიტის დოკუმენტაცია	
240	აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით	
250	კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	
260	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება	
265	მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისა და ხელმძღვანელობის ინფორმირება შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ	
2	აუდიტის დაგეგმვისა და რისკების შეფასების მარეგულირებელი საერთაშორისო სტანდარტი;	

300	ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა	
315	არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემის შესწავლის გზით	
320	არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს	
330	აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისათვის	
402	აუდიტორული მოსაზრებები სამეურნეო სუბიექტის მიერ მომსახურე ორგანიზაციის გამოყენებაზე	
450	აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	
<b>3.</b>	<b>აუდიტორული მტკიცებულებების მიღების სტანდარტები;</b>	
500	აუდიტორული მტკიცებულებები	
501	აუდიტორული მტკიცებულებები- სპეციფიკური საკითხების გათვალისწინება შერჩეული მუხლებისათვის	
505	გარეშე მხარეების დადასტურება	
0	pirveli auditoruli garigeba – sawyisi naSTebi	
0	ანალიზური პროცედურები	
0	აუდიტორული შერჩევა	
0	სააღრიცხვო შეფასებების, მ.შ რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და	

	შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	
0	დაკავშირებული მხარეები	
0	შემდგომი მოვლენები	
570	ფუნქციონირებადი სწარმო	
580	ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია	
<b>4.</b>	<b>სხვისი სამუშაოს გამოყენების მარეგულირებელი სტანდარტები</b>	
0	სპეციალური საკითხები- ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	
0	შიდა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენება	
0	აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება	
	<b>აუდიტორული დასკვნისა და ანგარიშის მომზადების სტანდარტები</b>	
0	მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	
5	საზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	
6	შენელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაციები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	
0	სადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება	
0	აუდიტორის პასუხისმგებლობა აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილ სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებით	

	დიტის სპეციალური სფეროების მარეგულირებელი სტანდარტები	
800	სპეციფიკური საკითხები – სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი	
805	სპეციფიკური საკითხები – ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების ან მუხლების აუდიტი	
0	garigebebi daskvnis Sedgenaze krebsiTi finansuri angariSgebis Sesaxeb	

**დანართებს (ზოგიერთი სტანდარტის მიმართ).**

ეროვნული სტანდარტები არის აუდიტის სტანდარტების ნაკრები, დადგენილი კანონთ ან სხვა მარეგულირებელი აქტებით ან უფლებამოსილი ორგანოს მიერ, რომელთა გამოყენება სავალდებულოა აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების შესრულების დროს და რომელიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ჩატარების მოთხოვნებს. ეროვნული სტანდარტები შემუშავდება ქვეყნის მასშტაბით სარგებლობის მიზნით. მტკიცდება უფლებამოსილი ორგანოს მიერ და მისი გამოყენება სავალდებულოა აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების შესრულების დროს. ეს სტანდარტები უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების შესრულების მოთხოვნებს. საქართველოს კანონმდებლობით სამოქმედო სტანდარტებად 1995 წლიდან აღიარებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.

**შიდა სტანდარტები:** პროფესიული აუდიტორული გაერთიანებები არის აუდიტორული ფირმების და ინდივიდუალური აუდიტორების თვითრეგულირებადი არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური გაერთიანება, რომელიც იქმნება მოქმედი

კანონმდებლობის შესაბამისად. მისი მიზანია შეუქმნას გაერთიანების წევრ პირებს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების პირობები და დაიცვას მათი ინტერესები. სადამფუძნებლო დოკუმენტების თანახმად იგი შეიმუშავებს აუდიტორული საქმიანობისა და პროფესიული ეთიკის შიდა სტანდარტებს, რომლიც აუცილებელია გაერთიანების წევრებისთვის. პროფესიული გაერთიანების შიდა სტანდარტები უნდა მოიცავდეს საკითხების სანიმუშო ჩამონათვალს, ცხრილების ტიპიურ ფორმებს, არსებითობის დონის პრაქტიკული გაანგარიშების ნიმუშებს და ა.შ. უნდა განსაზღვრავდეს აუდიტორის ანგარიშისა და დასკვნის შედგენის წესს; იგი ახორციელებს წევრი პირების აუდიტის ხარისხის სტემატურ კონტროლს.

**აუდიტორულ ორგანიზაციის/ინდივიდუალურ აუდიტორის/შიდა სტანდარტების** შეიმუშავება ხდება მოქმედი სტანდარტებსა და საკანონმდებლო ნორმატიული აქტებზე დაყრდნობით. აუდიტორულ ფირმას უფლება აქვს შეიმუშაოს მოქმედების საკუთარი წესები, დამოუკიდებლად შეარჩიოს მუშაობის მეთოდები და ხერხები, რომელიც არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს მოქმედი სტანდარტების მოთხოვნებს. აუდიტორული ფირმის შიდა სტანდარტების პაკეტი უნდა ასახავდეს მის დამოკიდებულებას ჩატარებული შემოწმებისადმი. იგი უნდა ახდენდეს აუდიტორის მოქმედების რეგლამენტაციას მოცემული ფირმის ფარგლებში. აუდიტორული ფირმის შიდა სტანდარტებს მიეკუთვნება დამტკიცებული ინსტრუქციები, მეთოდური მასალა და სხვა დოკუმენტები რომელიც სავალდებულო წესით გამოიყენება აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას. შიდა სტანდარტებს ამტკიცებს ხელმძღვანელი, თუ წესდებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. შიდა სტანდარტებმა უნდა უზრუნველყოს

აუდიტის იმ პროცედურების შესრულება, რომელიც შეესაბამება აუდიტის ძირითად პრინციპებს და საყოველთაოდ აღიარებულ ნორმებს.

**2. შინაარსისა და დანიშნულების მიხედვით** სტანდარტები იყოფა: ზოგად, მუშა, სპეციფიკურ და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებად.

**ზოგადი სტანდარტები** განსაზღვრავს აუდიტის მიზანს და პრინციპებს. მასში ჩამოყალიბებულია ის მოთხოვნები რომელსაც უნდა აკმაყოფილებდეს აუდიტორი კვალიფიკაციის, მომზადების, ცოდნისა და პროფესიონალიზმის დონით და ქცევით.

**მუშა სტანდარტები** არის აუდიტორული დონისძიებისა და მიზნობრივი მოქმედებების ძირითადი წესები, რომელითაც აუდიტორმა უნდა იმოქმედოს მუშაობის პროცესში.

**სპეციალური სტანდარტები** განკუთვნილია ცალკეულ დარგებში აუდიტის ჩასატარებლად და სხვა დანარჩენი მომსახურების გასაწევად.

**ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტები** განსაზღვრავს იმ ძირითად მოთხოვნებს, რომელსაც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორის ანგარიში, აუდიტორის დასკვნა და მათი წარდგენის წესი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მხოლოდ არსებითი ასპექტების მიმართ. საერთაშორისო პრაქტიკამ აჩვენა, რომ აუდიტორებს, გამონაკლის შემთხვევაში უშვებენ გადახვევას აღნიშნული დაშვებიდან, იმ მიზნით, რომ მიღწეული იყოს აუდიტორული შემოწმების უფრო მაღალი ხარისხი. ასეთი გადახვევის მიზანშეწონილობაზე აუდიტორი წარმოადგენს არგუმენტირებულ ანგარიშს. ეს ნიშნავს რომ, შესაბამისი არგუმენტაციის პირობებში, შესაძლებელია ასს-ის გათვალისწინება არაარსებითი მაჩვენებლების ან გარემოებების მიმართაც.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ასს) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (ფასს) შორის არსებობს კავშირი. ფასსი შემუშავებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების კომიტეტის (ფასსკ) მიერ, რომელიც ფუნქციონირებს ბუღალტერთა საერთაშორისო

ფედერაციის შემადგენლობაში. შესაბამისად ფასს-ის ასს-ის დამუშავების პროცესში ადგილი აქვს კოორდინირებულ მოქმედებებს. ურთიერთკავშირი ასს და ფასს შორის ვლინდება შემდეგში:

- ორივე სტანდარტი იყენებს საერთო, იდენტურ ტერმინოლოგიას, რაც გამორიცხავს, იმას, რომ აუდიტის მიზნისა და ობიექტის შესახებ აუდიტორსა და აუდირებულ პირს /რომელიც პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე/, მათზე განსხვავებული გაგება ჩამოუყალიბდეს.
- აუდიტორი შემოწმების პროცესში ახდენს ფასს-ის სრულად გამოყენებას, ხოლო შესამოწმებელი ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებთან შესაბამისობის დადგენისას ფასს იყენებს კრიტერიუმად. კრიტერიუმი არის ის ამოსავალი, ის დასაყრდენი ბაზა, რომელიც გამოიყენება განხილული საგანის შესაფასებლად და გასაზომად (მაგ.: ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას კრიტერიუმი შეიძლება იყოს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები).
- ასს გადამუშავების პროცესში უპირატესი ყურადღება ეთმობა ფასს-ის შინაარსს. მაგ. ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას, როგორც ძირითად პრინციპს, ფასს 1 "ფუნქციონირებადი საწარმოს" შეფასების დროს, ითხოვს "არსებითი განუსაზღვრელობების" გათვალისწინებას იმის დასადგენად, განაგრძობს თუ არა საწარმო საქმიანობას, როგორც "ფუნქციონირებადი". იზიარებს რა, ფასს-ის ამ პუნქტს, 2000 წლიდან ასს იყენებს "საწარმოს ფუნქციონირებადობის უწყვეტობის დაშვებას".

## 2.2. აუდიტორის ეთიკა

აუდიტორის ეთიკის ნორმების შემოღება განაპირობებულია იმით, რომ იგი არის პროფესია, რომელიც:

- აგებული საზოგადოების ნდობაზე;
- არის მაღალი ეთიკური ნორმების და პროფესიული კეთილსინდისიერების მიმდევარი და
- ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ყველა მონაწილისგან ითხოვს პროფესიულ ქცევას.

აუდიტი მსოფლიოში ყველაზე მაღალინტელექტუალური საქმიანობის სახეა.

აუდიტორის კომპეტენტურობის და პროფესიული დონის ძირითადი მოთხოვნები გამოიხატება სათანადო აკადემიური და კვალიფიციური პრაქტიკული საქმიანობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, მოქმედი საკანონმდებლო ნორმატიული აქტების ძირითადი პრინციპების ღრმა ცოდნით.

შემუშავებულია აუდიტორის ეთიკის კოდექსი, რომელიც წარმოადგენს აუდიტორის ქცევის სტანდარტებს. იგი განაზოგადებს და აყალიბებს აუდიტორის ქცევის ეთიკურ ნორმებს, მის მორალურ და ზნეობრივ ფასეულობებს და მოითხოვს ამ ნორმების დაცვას. ეთიკური ნორმები ემყარება შემდეგ აუცილებელი პრინციპებს:

- დამოუკიდებლობა
- ობიექტურობა
- პროფესიული კომპეტენტურობა
- კონფიდენციალობა
- პროფესიული ქცევა

აუდიტორის **დამოუკიდებლობა** გულისხმობს, რომ აუდიტორი ვალდებულია შეინარჩუნოს მიუკერძოებლობა პროფესიული ვალდებულების შესრულებისას და არ გახდეს მხარეთა დაპირისპირების მონაწილე, გადაქვევტილებები მიიღოს, მხოლოდ საკმარისი მტკიცებულებების მოპოვების შემდეგ. აუდიტორის დამოუკიდებლობა ეჭვს იწვევს, თუ აუდიტორი პირდაპირ ან არაპირდაპირ კავშირში იმყოფება აუდირებული პირითან; თუ აუდიტორი ვერ უზრუნველყოფს დამოუკიდებლობის შენარჩუნებას იგი ვალდებულია შეწყვიტოს აუდიტორული შემოწმება.

**ობიექტურობა** მჭიდრო კავშირშია დამოუკიდებლობის პრინციპთან და გულისხმობს, რომ ობიექტურად განიხილოს ყველა წარმოპდგენილი სიტუაცია და ფაქტები; არ დაუშვას, რომ წინასწარი აკვიატება, ცრურწმენა ან ზეგავლენა სხვა მხარისგან, აისახოს მის მიერ შედგენილ დასკვნაში. **პროფესიული კომპეტენტურობა** გულისხმობს, რომ აუდიტორმა თავი უნდა შიკავოს ყოველგვარი მომსახურების გაწევიდან, რომელშიც თავს არაკომპეტენტურად თვლის. იგი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოეკიდოს სათანადო გულმოდგინებით, გამოიჩინოს სიფრთხილე, გულისხმიერება და დარწმუნებული იყოს საკუთარი მტკიცებების ჭეშმარიტებაში.

**კონფიდენციალობა** აუდიტორის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე აუდიტორისთვის ცნობილი ხდება შესამოწმებელი სუბიექტის კომერციული საიდუმლოებები, მისი სუსტი და ძლიერი მხარეები. ეს ინფორმაცია აუდიტორმა უნდა შეინახოს საიდუმლოდ დროში შეუზღუდავად - დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტის ან გაგრძელების მიუხედავად. კონფიდენციალობა გულისხმობს რომ აუდიტორმა ინფორმაცია არ უნდა გჰამოიყენოს თავისი ან მესამე პირების სასარგებლოდ.

**პროფესიული ქცევა** აერთიანებს ისეთ საკითხებს, რომელიც განსაზღვრავს პროფესიული ქცევის ნორმებს და მიმართულია აუდიტორული საქმიანობის დონის გაუმჯობესებისკენ. კერძოდ:

- მომსახურების ანაზღაურება -იგი გულისხმობს რომ აუდიტორმა არ უნდა იხელმძღვანელოს მარტო პირადი ინტერესებით, არამედ საქმიანი მოსაზრებებითაც.მომსახურებისღირებულების განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს წარმოების მასშტაბი, წარმოების ხასიეთი, სამუშაოს მოცულობა, სირთულეები და ხარისხი.
- საგადასახადო ურთიერთობები - საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე, დეკლარაციებსა და გაანგარიშებებში გამოვლენილ შეცდომებზე, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ვადების დარღვევაზე აუდიტორმა წერილობითი ფორმით უნდა მიმართოს დამკვეთის ადმინისტრაციას, მისცეს რეკომენდაციები.
- ურთიერთობები აუდიტორებს შორის -აუდიტორის პროფესიისადმი ნდობის განმტკიცების მიზნით, აუდიტორ კეთილგანწყობილი უნდა იყოს სხვა აუდიტორების მიმართ, თავი უნდა შეიკავოს მათი დაუსაბუთებელი კრიტიკისაგან. დაუშვებელია აუდიტორებს შორის არაჯანსაღი კონკურენცია.
- გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა - აუდიტორული მომსახურების რეკლამა უნდა იყოს ინფორმაციული, პირდაპირი და პატიოსანი, კარგი გემოვნებით შერჩეული და შესრულებული, თავისუფალი სიცრუისაგან. არ უნდა მიიზიდოს დამკვეთი დამალებით და თაღლითობით.
- აუდიტორისთვის შეუთავსებელი ქმედებები - შეუთავსებელ ქმედებად განიხილება პრაქტიკოსი აუდიტორის მიერ იმ საქმეების წამოწყება, რომელიც არღვევს კანონს და პროფესიულ ეთიკას და შეიძლება გავლენა იქონიოს მის დამოუკიდებლობასა და ობიექტურობაზე.  
ეთიკის წესების დარღვევა ითვალისწინებს აუდიტორული ფირმისათვის დისციპლინარული პასუხისმგებლობის დაკისრებას, რომელსაც ახორციელებს ის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია, რომელშიც ფირმაა გაწევრიანებული. შესაბამისად, სავალდებულო აუდიტი არ ითვლება ჩატარებულად.

### 2.3. აუდიტორის დამოუკიდებლობა

აუდიტორის დამოუკიდებლობა არის აუდიტის მნიშვნელოვანი პრინციპი. დამოუკიდებლობა გულისხმობს, რომ აუდიტორის შეხედულების ჩამოყალიბებაზე გავლენა არ უნდა მოახდინოს აუდირებული პირისადმი ქონებრივმა, ფინანსურმა ან ნათესაურმა დამოკიდებულებამ. ურთიერთობა აუდიტორსა და აუდირებულ პირებს შორის რეგლამენტირებულია "ხელშეკრულებით აუდიტორული მომსახურების შესახებ" და დაუშვებელია, რომ ზემოთაღნიშნული ურთიერთობები აღემატებოდეს მხარეებს შორის ხელშეკრულებით დარეგულირებულ დამოკიდებულებას.

პროფესიონალური მომსახურების შედეგებზე დაყრდნობით, აუდიტორი ვალდებულია რომ მის მიერ შედგენილი დასკვნაში ან სხვა დოკუმენტში, აზრი აუდირებული ობიექტის მიმართ, გამოხატოს მისი ფაქტობრივი მდგომარეობის მიხედვით, ყოველგვარი სხვა პირობის გათვალისწინების გარეშე. ზოგადად დამოუკიდებლობა ორ ნაწილად განიხილება: **გარეგნული და ფაქტიური დამოუკიდებლობა.**

**გარეგნული დამოუკიდებლობა** ნიშნავს, რომ აუდიტორს არ გააჩნია აუდირებული ობიექტის მიმართ რაიმე ფინანსური ინტერესი, ან პირადი კავშირები, არ არის მის მიერ დაქირავებული ამა თუ იმ სამუშაოზე, არა აქვს ისეთი ურთიერთობა აუდირებულ პირთან, რაც მესამე მხარემ შეიძლება მოიაზროს აუდიტორული დასკვნის ნაკლოვანების მიზეზად.

**ფაქტიური დამოუკიდებლობა** არის პირადი მახასიათებელი, რაც აუდიტორის პატიოსნებასა და ობიექტურობას უკავშირდება. აუდიტორი ფაქტებს უნდა აფასებდეს იმგვარად, რომ მისი დამოკიდებულება იყვეს სამართლიანი. ფაქტების დამოუკიდებლად განსაზღვრის მიზნით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს საკუთარი შესაძლებლობები და გამოიმუშაოს აუდირებული ობიექტის მიმართ სამართლიანი შეფასების უნარი.

დამოუკიდებლობის განსაზღვრის კრიტერიუმები რეგლამენტირებულია კანონმდებლობით. კანონით, აუდიტის ჩატარება არ შეიძლება თუ :

**1. აუდიტორული ფირმის** ხელმძღვანელი ან სხვა თანამდებობის პირი წარმოადგენს აუდირებული ფირმის დამფუძნებელს ან მის თანამდებობრივ პირს; ბუღალტერს ან სხვა პირს, რომელიც წარმართავს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას.

**2. აუდიტორული ფირმის** ხელმძღვანელი ან სხვა თანამდებობის პირი იმყოფება ახლო ნათესაურ კავშირში აუდირებული ფირმის დამფუძნებელთან ან მის თანამდებობრივი პირთან; ბუღალტერთან ან სხვა პირთან , რომელიც წარმართავს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან ადგენს ფინანსურ ანგარიშგებას.

**3. აუდიტორულ ფირმას,** რომლის დამფუძნებლად გვევლინება აუდირებული პირი.

**4. აუდიტორებს** რომლებიც უშუალოდ წარმართავენ აუდირებული ფირმის ბუღალტრულ აღრიცხვას და ადგენენ ფინანსურ ანგარიშგებას.

აუდიტის ჩატარების აკრძალვის საფუძვლების სისტემატიზაცია საშუალებას იძლევა ჩამოყალიბდეს აუდიტორის დამოუკიდებლობის განმსაზღვრელი ასპექტები. კერძოდ, აუდიტორი აუდირებული პირისგან თავისუფალი უნდა იყოს:

- ფინანსურად
- თანამდებობრივად
- ნათესაური კავშირებით

აუდიტის და სხვა სახის მომსახურების ანაზღაურების მოცულობა და გადახდის წესი რეგლამენტირებულია "აუდიტორული მომსახურების შესახებ ხელშეკრულებით", შესაბამისად იგი არ შეიძლება დაუკავშირდეს აუდიტორული დასკვნის შინაარსს, რომელსაც აუდიტორი აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით აკეთებს. შესაბამისად, უნდა განისაზღვროს, აქვს თუ არა აუდიტორს პირდაპირი ან არაპირდაპირი მატერიალური და ფინანსური ინტერესი იმ კომპანიის მიმართ, რომელსაც პროფესიულ მომსახურებას უწევს. ფინანსურ კავშირს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ისეთი

- აუდიტორი პირდაპირ დაინტერესებულია აუდირებული სუბიექტის საქმიანი აქტივობით (მაგ. ფლობს კლიენტის გამოშვებულ ფასიან ქარაღებებს);
- არსებობს არაპირდაპირი მატერიალური და ფინანსური დაინტერესება კლიენტის მიმართ, თუ მაგალითად აუდიტორი არის იმ პირის რწმუნებული, რომელსაც აქვს ფინანსური ინტერესი აუდირებული სუბიექტის მიმართ.
- აუდიტორზე გაცემულია სესხი უშუალოდ აუდირებული პირის ან მისი დავალებით სხვა კომპანიის მიერ (აღნიშნული არ ეხება საბანკო სესხებს);
- კლიენტისგან მატერიალური კეთილდღეობის ან მომსახურების მიღებისას (საქონელის ან მომსახურების შეძენა).

აუდიტორი ვალდებულია ყურადღება მიაქციოს იმ ფაქტებს რამაც შეიძლება გამოიწვიოს დამოუკიდებლობის პრინციპის დარღვევა აუდიტის ჩატარების ყველა სტადიაზე. აუდიტორმა უნდა მიიღოს ზომები მათი თავიდან ასაცილებლად. თუ აუდიტორი ვერ უზრუნველყოფს დამოუკიდებლობის დაკარგვის გამომწვევი ფაქტორების გავლენის აღმოფხვრას, უნდა შეწყვიტოს აუდიტი და უარი განაცხადოს მის შემდგომ გაგრძელებაზე.

## 2.4. აუდიტორისა და შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის უფლებები და ვალდებულებები

აუდიტორის და აუდირებული ეკონომიკური სუბიექტის უფლებები და ვალდებულებები რეგულირდება :

- საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით - მოქალაქეობის ზოგად უფლებებსა და ვალდებულებების კუთხით;
- აუდიტის სტანდარტებით - პროფესიული უფლებებისა და ვალდებულებების კუთხით;
- აუდიტორსა და აუდირებულ პირს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებით - სახელშეკრულებო უფლებებისა და ვალდებულებების კუთხით და
- კანონით "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ".

სამოქალაქო კოდექსით განსაზღვრულია აუდიტორის უფლება განახორციელოს აუდიტორული საქმიანობა, რაც გამოიხატება აუდიტორული შემოწმების ჩატარებასა და დანარჩენი მომსახურების გაწევაში.

აუდიტორის მოქალაქეობრივი ვალდებულებაა კეთილსინდისიერად განახორციელოს თავისი მოვალეობა, რომელიც რეგლამენტირებულია სამოქალაქო კოდექსით, ხელშეკრულებით, აუდიტის მოქმედი და შიდა სტანდარტებით.

აუდიტორის ძირითადი პრინციპების - დამოუკიდებლობის, ობიექტურობის, კონფიდენციალობის, აუდიტორული მომსახურების მაღალი ხარისხის მიღწევის უზრუნველყოფის მიზნით, კანონმდებლობა განსაზღვრავს აუდიტორის მთელი რიგი დამატებით ვალდებულებებსა და უფლებებს.

კანონით "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ" განსაზღვრულია, რომ:

- აუდიტი შეძლება ჩაატაროს ინდივიდუალურმა აუდიტორმა ან აუდიტორულმა ფირმამ;
- აუდიტორულ ფირმას/ ინდივიდუალურ აუდიტორს უფლება აქვს განახორციელოს სავალდებულო და ინიციატივიანი აუდიტი;
- აუდიტორულ ფირმას / ინდივიდუალურ აუდიტორს უფლება აქვს გაიაროს რეგისტრაცია აუდიტორთა რეესტრში.

აუდიტორულ ფირმას/ინდივიდუალურ აუდიტორს უფლება აქვს დამოუკიდებლად აირჩიოს აუდიტის ჩატარების ფორმები და მეთოდები; 1.სრული მოცულობით გამოიკვლიოს საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული დოკუმენტები და შეამოწმოს დოკუმენტებში რეგისტრირებული ქონების ფაქტობრივი მდგომარეობა;

2. მიიღოს აუდიტორული ფირმის თანამდებობის პირებისგან ზეპირი და წერილობითი განმარტებები;

3. უარი თქვას აუდიტის წარმართვაზე ან საკუთარი აზრის ჩამოყალიბებაზე, თუ აუდიტორული ობიექტი სრულად არ წარმოადგენს აუცილებელ დოკუმენტებს.

აუდიტორული ფირმა/ინდივიდუალური აუდიტორი ვალდებულია:

1. მოთხოვნისთანავე წარუდგინოს აუდიტორულ პირს თვითმარეგულირებელი ორგანიზაციის წევრობის დამადასტურებელი დოკუმენტი და დასაბუთებული შენიშვნები და დასკვნები;

2. აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადებში წარუდგინოს დამკვეთს აუდიტორული დასკვნა;

3. უზრუნველყოს აუდიტორული შემოწმების პროცესში გამოყენებული დოკუმენტების ან მათი ასლების შენახვა კანონით დადგენილი ვადით;

4. შეასრულოს სხვა ვალდებულებები, რომელიც გამომდინარეობს აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებიდან.

აუდიტორული მომსახურების მიმდინარეობისას აუდიტორულ ეკონომიკურ სუბიექტს (პირი რომელსაც გაფორმებული აქვს ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურების შესახებ) უფლება აქვს:

1. მოთხოვოს და მიიღოს აუდიტორული ფირმისგან/ ინდივიდუალური აუდიტორისგან თვითმარეგულირებელი ორგანიზაციის წევრობის დამადასტურებელი დოკუმენტი და დასაბუთებული შენიშვნები და დასკვნები ;
2. მოითხოვოს აუდიტორული დასკვნის წარდგენა აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადებში;
3. განახორციელოს სხვა უფლებები, რომელიც გამომდინარეობს აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებიდან.

აუდიტორული მომსახურების მიმდინარეობისას აუდიტორული ეკონომიკური სუბიექტი (პირი რომელსაც გაფორმებული აქვს ხელშეკრულება აუდიტორულ მომსახურების შესახებ) ვალდებულია:

1. აუდიტორულ კომპანიას/ინდივიდუალურ აუდიტორს შეუქმნას ყველა პირობა შემოწმების სრულად და თავისდროული წარმართვისათვის; წარადგინოს ყველა საჭირო დოკუმენტი და ინფორმაცია აუდიტორული კომპანიის ზეპირი და წერილობითი მოთხოვნების შესაბამისად; მოითხოვოს მესამე პირებისგან აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო და აუცილებელი ინფორმაცია; გადასცეს აუდიტორს ამომწურავი შინაარსის განმარტებები წერილობითი ან ზეპირი ფორმით.
2. არ განახორციელოს დოკუმენტის დაფარვა აუდიტორისგან იმ მიზეზით, რომ დოკუმენტი მოიცავს კომერციულ საიდუმლოებას. დოკუმენტში კომერციული საიდუმლოს შემცველობა არ შეიძლება იყვეს აუდიტორისთვის მისი წარუდგენლობის კანონიერი მიზეზი;
3. თავისდროულად განახორციელოს აუდიტორული მომსახურების შესახებ ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მომსახურების ღირებულების

ანაზღაურება, იმ პირობებშიც კი თუ აუდირებული პირის პოზიციას არ ეთანხმება აუდიტორის დასკვნა.

4.შეასრულოს სხვა ვალდებულებები, რომელიც გამომდინარეობს აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებიდან.

### **თავი 3. აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივი რეგულირება**

- 3.1. აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემები**
- 3.2. აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო საფუძველი**
- 3.3. აუდიტორის სერთიფიცირება**

ამ თავის შესწავლის შემდეგ სტუდენტმა უნდა იცოდეს: აუდიტის სამართლებრივი რეგულირების სისტემები; აუდიტის უფლებები, მოვალეობები და პასუხისმგებლობა; სერთიფიცირების და ლიცენზირების რეგულირება.

#### **3.1. აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების სისტემები**

საერთაშორისო პრაქტიკაში დაგროვილია აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების რეგულირების და ორგანიზაციული წყობის მრავალწლიანი

გამოცდილება. თანამედროვე ეტაპზე, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სისტემებთან მრავალი ქვეყნის ეროვნული სისტემის ინტეგრაციის პრაქტიკამ, განაპირობა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების აუცილებლობა. ასს უნდა უზრუნველყოს აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაციის, შემოწმების წესების და შემოწმების შედეგების გაფორმების პროცედურების რეგულირება. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები არ ზღუდავს ეროვნული სტანდარტების გამოყენებას. შესაბამისად, მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში ასს გამოიყენება მრავალვარიანტული მოდელით. მაგ.: ჰოლანდიაში, ჩილეში, კვიპროსში და რუსეთში ასს გამოიყენებენ ეროვნული სტანდარტების შემუშავების პროცესში. აშშ-ში, კანადაში, შვეციაში, ინგლისში და სხვა ქვეყნებში არსებობს ეროვნული დებულებები, თუმცა პრაქტიკულ საქმიანობაში მაინც აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებია მიღებული. რიგ ქვეყნებში, როგორცაა ნიგერია, შრი-ლანკა და სხვა ასს მიღებულია, როგორც ეროვნული სტანდარტები. საქართველომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები სამოქმედოდ 1995 წელს აღიარა.

ასს-ს ამუშავებს "საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი", რომელიც ფუნქციონირებს "ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის" ერთ-ერთი კომიტეტის სახით. კომიტეტის ძირითადი მიზანია:

- აუდიტის სფეროში ეროვნული წესებისა და სხვა ნორმატიული დოკუმენტების ჰარმონიზაცია იმ მიზნით, რომ მიღწეულ იქნას მაღალი ხარისხის აუდიტორული მომსახურება.
- აუდიტორების კვალიფიკაციის ამაღლება იმ ქვეყნებში, სადაც ის ჯერ კიდევ დაბალია;

საერთაშორისო პრაქტიკაში ჩამოყალიბდა აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ორი ძირითადი კონცეფცია. ქვეყნებში, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ძირითად მომხმარებლებს სახელმწიფო ორგანიზაციები და ბანკები წარმოადგენენ, გავრცელებულია აუდიტორული

საქმიანობის სახელმწიფო რეგულირება, ხოლო სახელმწიფოებში, სადაც ფინანსური ინფორმაციის ძირითადი მომხმარებლებია აქციონერები, ინვესტორები, კრედიტორები გავრცელებულია თვითრეგულირება.

**პირველი კონცეფცია** გულისხმობს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული პროცესების მკაცრად რეგულირებას სახელმწიფოს მიერ, შესაბამისად ყალიბდება მკაცრად ცენტრალიზებული სისტემა, რომელიც ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სტანდარტების შემუშავებას, ბუღალტერთა და აუდიტორთა პროფესიულ სწავლებას, ატესტირებას, აუდიტისა და მასთან დაკავშირებული მომსახურების ხარისხის კონტროლს და გამოვლენილ დარღვევებზე დამსჯელი ღონისძიებების განხორციელებას. რეგულირების ეს ფორმა გავრცელებულია გერმანიაში, საფრანგეთში, ესპანეთში და კონტინენტური ევროპის სხვა ქვეყნებში.

**მეორე კონცეფცია** გულისხმობს აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული პროცესების რეგულირებას თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების მიერ. აუდიტორულ საქმიანობის მარეგულირებელი შეიძლება იყვეს აუდიტორთა ის პროფესიული ორგანიზაცია, რომლის საქმიანობა დამოკიდებულია აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ჰარმონიულობაზე, ქვეყნის ეკონომიკური და სამართლებრივი თავისებურებების გათვალისწინებით. რეგულირების მეორე ფორმა გავრცელებულია ინგლისურენოვან ქვეყნებში, სადაც დიდია პროფესიული ორგანიზაციების მნიშვნელობა: აშშ, დიდი ბრიტანეთი, ავსტრალია და ა. შ. აუდიტორთა და ბუღალტერთა თვითრეგულირებადი ორგანიზაციები დიდ როლს ასრულებენ როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ასევე აუდიტის განვითარების საქმეში. პრაქტიკაში ფუნქციონირებს **აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი საერთაშორისო ორგანოები:**

**1. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია (IFAC).** ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია არის გლობალური, მსოფლიო მნიშვნელობის პროფესიული ორგანიზაცია აუდიტორულ და საბუღალტრო საქმიანობის სფეროში, დაარსდა 1977

წელს 7 ოქტომბერს, გერმანიაში, მიუნხენში, ბუღალტერთა მე -11 მსოფლიო კონგრესზე. ორგანიზაციის შტაბბინა არის ნიუ-იორკში. ეს არის არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური საერთაშორისო ორგანიზაცია, რომელიც არ არის ორიენტირებული მოგების მიღებაზე. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის პირველ კონსტიტუციაზე ხელი მოაწერა 51 ქვეყანამ. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის დაარსება უკავშირდება მსოფლიოში ბუღალტერიის პროფესიისადმი საჯარო ინტერესის ზრდას. ფედერაციის მისიაა ხელი შეუწყოს მაღალი ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტების მიღებასა და შესრულებას, ძლიერი პროფესიული საბუღალტრო ორგანიზაციების ჩამოყალიბებასა და წევრ ორგანიზაციებს შორის თანამშრომლობას. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის ფარგლებში მოქმედებს სხვადასხვა ფუნქციონალური დანიშნულების კომიტეტები და საბჭოები.

**2. ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი (IFRS)** ფინანსური ანგარიშსწორების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდი (IFRS) არის დამოუკიდებელი, არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური ორგანიზაცია -საჯარო ინტერესებით. მისი ძირითადი მიზანია: განავითაროს ერთიანი, მაღალი ხარისხის, შესასრულებლად გასაგები და მსოფლიოში აღიარებული ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS). IFRS ფონდი ასევე ვალდებულია მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით, უზრუნველყოს მათზე მორგებული IFRS გავრცელება.

**3. სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია (ACCA).** სერთიფიცირებულ ნაფიც ბუღალტერთა ასოციაცია დაფუძნებულია 1904 წელს დიდ ბრიტანეთში, მისი შტაბბინა განთავსებულია გლაზგოში. გაერთიანებული ერების ორგანიზაცია ACCA-ის პროფესიულ ბუღალტრულ კვალიფიკაციას აღიარებს, როგორც გლობალურ სტანდარტს. იგი არის პროფესიონალ ბუღალტერთა საერთაშორისო ორგანიზაცია. მისი მიზანია მსოფლიოს მასშტაბით ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსების და მენეჯმენტის სფეროში მაღალი კვალიფიკაციის კადრების

მომზადება და ქვეყნებში მცირე და საშუალო ბიზნესის ხელშეწყობის მიზნით ბულალტერთა კადრების კვალიფიკაციის ამაღლება. ACCA თანამშრომლობს IFAC-თან. ACCA წარმოადგენს მსოფლიოში ერთ–ერთ უდიდეს და სწრაფად მზარდ საერთაშორისო ბულალტრულ ორგანიზაციას.

**აღრიცხვისა და აუდიტის მარეგულირებელი ადგილობრივი ორგანოებია:**

**1.სახელმწიფო აუდიტის სამსახური** არის საქართველოს კონტროლის პალატის უფლებამონაცვლე და შესაბამისად, სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს. იგი უწყებრივად, ფინანსურად, ფუნქციონალურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებელი. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვასა და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური მოქმედებს პრინციპებით:

- ობიექტურობა;
- დამოუკიდებლობა;
- საჯაროობა;
- პროფესიონალიზმი.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს ხელმძღვანელობს გენერალური აუდიტორი; აუდიტის სამსახურში იქმნება პრეზიდიუმი; სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის პრეზიდიუმი სათათბირო ორგანოა. იგი უფლებამოსილია განიხილოს და გადაწყვიტოს ადმინისტრაციული დავა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის ანგარიშთან დაკავშირებით.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური იყენებს აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დეკლარირებულ საჯარო სექტორის აუდიტის

საერთაშორისო სტანდარტებს, და აუდიტის პროცედურებთან დაკავშირებით შეიმუშავებს და ამტკიცებს მეთოდოლოგიებს, სახელმძღვანელოებსა და ინსტრუქციებს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობას, აუდიტის ხარისხის კონტროლის და შიდა კონტროლის პროცედურებს ამოწმებს საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით შექმნილი კომისია.

**2. საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი შეიქმნა 24.11.2011 წ. საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი არის საჯარო სამართლის იურიდიული პირი. იგი დამოუკიდებელია და ფუნქციონირებს კანონმდებლობასა და ინსტიტუტის დებულებაზე დაყრდნობით. მისი ფუნქციებია:**

- საჯარო აუდიტის სწავლება;
- საჯარო სექტორის აუდიტორთა სერტიფიცირება;
- განგრძობადი სავალდებულო საგანმანათლებლო პროგრამების განხორციელება,
- საჯარო სექტორის აუდიტორული, კვლევითი/ანალიტიკური, საექსპერტო, საკონსულტაციო მომსახურება.
- სხვა ფუნქციები, რომლებიც ხელს შეუწყობს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვას.
- შეიმუშაოს აუდიტორული მომსახურების ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები.

ინსტიტუტი ფინანსდება კანონით „საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ“ დადგენილი წესით და სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სუბსიდიებით.

ინსტიტუტის დებულებას ამტკიცებს გენერალური აუდიტორი. იგი თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს ხელმძღვანელს და ახორციელებს კონტროლს ინსტიტუტის საქმიანობაზე. მომსახურების საფასურს, გადახდის წესსა და პირობებს განსაზღვრავს ინსტიტუტი. ინსტიტუტის მომსახურებაზე არ ვრცელდება „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ კანონის მოთხოვნა.

საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების გაწევის უფლება აქვს სერტიფიცირებულ აუდიტორს. სერტიფიცირების პირობები და წესი განისაზღვრება

გენერალური აუდიტორის ნორმატიული აქტით. სერტიფიცირება მოიცავს საჯარო აუდიტის სფეროში საკვალიფიკაციო კურსის გავლას და პროფესიული ცოდნის შეფასებას. სერტიფიკატის მოქმედების ვადაა 5 წელი.

### **3. საქართველოს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო**

საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 19 თებერვალის N 38 დადგენილებით შეიქმნა საქართველოს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭო. იგი საქართველოს მთავრობის მუდმივმოქმედი სათათბირო ორგანოა, რომლის მიზანია, ხელი შეუწყოს საჯარო სექტორში სააღრიცხვო ინფორმაციის სრულყოფასა და საჯარო სექტორის ფინანსური მართვის გაუმჯობესებას, აგრეთვე, სახელმწიფო ფინანსების მართვის მიმართ საზოგადოებრივი ინტერესისა და ნდობის ამაღლებას. საბჭოს წევრები საქმიანობას ახორციელებენ ანაზღაურების გარეშე. საბჭო ანგარიშვალდებულია საქართველოს მთავრობის წინაშე, რომელსაც შესრულებული სამუშაოების შესახებ ანგარიშს წარუდგენს პერიოდულად, 6 თვეში ერთხელ. რეკომენდაციებს საბჭო წარუდგენს საქართველოს ფინანსთა მინისტრს. მინისტრი უფლებამოსილია, რეკომენდაციებით გათვალისწინებულ საკითხებთან დაკავშირებით გამოსცეს შესაბამისი სამართლებრივი აქტი.

#### **საბჭოს ფუნქციებია:**

- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) დანერგვის რეკომენდაციების შემუშავება;
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის პროცესის გამარტივების მიზნით, მეთოდური მითითებების შემუშავება;
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მუდმივი განახლებისათვის მეთვალყურეობა;
- საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვით დაინტერესებულ მხარეებთან სამუშაო შეხვედრების გამართვა;

### **4. სსპი სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნული სააგენტო.**

სტანდარტები რეგისტრირდება სსიპ "საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოში". კანონი, თუ გაითვალისწინებს ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ფორმატს, რომელიც მოითხოვს რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტის გამოყენებას, ეს შესაძლებელი გახდება სტანდარტის ზემოხსენებულ ორგანიზაციაში რეგისტრაციის შემდეგ. რეგისტრაციას ექვემდებარება "ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის" -ISQC ქართულენოვანი ვარიანტი, რომელიც, ასევე რეგისტრაციის შემდეგ ექვემდებარება გამოქვეყნებას. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია აუდიტის "ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულებას" სარეგისტრაციოდ წარუდგენს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოს. რეგისტრაციის შემდეგ ნებადართულია "დებულებით" სარგებლობა. მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS for SMEs) სარეგისტრაციოდ წარედგინა სააგენტოს.

##### **5. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია (ბაფი).**

საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია -ბაფი არის რეგისტრირებული კავშირი, არასამთავრობო, არაკომერციული საზოგადოებრივი ორგანიზაცია. იგი შეიქმნა 1998 წლის აპრილში, საქართველოს ბუღალტერთა კლუბისა და ბუღალტერთა ასოციაციის გაერთიანების გზით. ბაფი ითვლება საქართველოს ბუღალტერთა კლუბის (დაფუძნდა 1996 წლის 17 დეკემბერს) სამართალმემკვიდრედ. 2000 წლიდან ბაფი არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ნამდვილი წევრი.

ბაფი-ი თარგმნის და გამოსცემს ფინანსური ანგარიშგების (ფასს) ბუღალტრული აღრიცხვისა (ბასს) და აუდიტის საერთაშორისო (ასს) სტანდარტებს და მათი პრაქტიკაში გამოყენებისათვის საჭირო ლიტერატურას;

ბაფი-მა განახორციელა ACCA-ის პროგრამის ქართულ ენაზე ადაპტირება. თარგმნა და გამოცა ACCA-ის წიგნები, რამაც ხელი შეუწყო სასწავლო პროცესის გაუმჯობესებას და მსმენელთა რაოდენობრივ ზრდას.

სასწავლო პროცესის ორგანიზებულად ჩატარების მიზნით, ბაფმა 2000 წელს დააფუძნა „პროფესიონალ ბუღალტერთა ინსტიტუტი“.

2011 წელს საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციასა და ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს შორის გაფორმდა თანამშრომლობის მემორანდუმი კადრების კვალიფიკაციის ამაღლების და სასწავლო პროგრამების სრულყოფის საკითხებში.

## **6. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია**

აუდიტორული საქმიანობის თვითრეგულირება ხორციელდება აუდიტორთა საზოგადოებრივი გაერთიანებების - აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციების მიერ. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია არის ბუღალტრების ან/ და აუდიტორების პროფესიული ორგანიზაცია. იგი არაკომერციულ იურიდიული პირია. იგი უნდა იყვეს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) ან მის მიერ აღიარებული რეგიონალური ორგანიზაციის ნამდვილი წევრი. აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის სტატუსის მიღება შეიძლება თუ მამიებელი აკრედიტაციიდან ერთი წლის შემდეგ კონტროლს გაივლის სსპი "აკრედიტაციის ერთიანი ეროვნული ორგანოს - აკრედიტაციის ცენტრის" შენიშვნების გარეშე. აკრედიტაციის პროფესიულ ორგანიზაციას უფლება აქვს:

განათლების საერთაშორისო სტანდარტების (IES) შესაბამისად, დაადგინოს პროფესიული სერთიფიცირების სტანდარტები და აწარმოოს სერთიფიცირების პროცესი;

აწარმოოს "აუდიტორთა რეგისტრაციის რეესტრი";

შეიმუშაოს "ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დებულება" და სარეგისტრაციოდ გადასცეს სსიპ " საქართველოს სტანდარტებისა და მეტროლოგიის ეროვნულ სააგენტოს";

ხარისხის კონტროლის შემმოწმებელთან ერთად განახორციელოს აუდიტორის/ აუდიტორული ფირმის ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი;

მონიტორინგის დასკვნის საფუძველზე მიიღოს გადაწყვეტილება  
სერთიფიცირებული პირის მიმართ სერთიფიკატის მოქმედების შენარჩუნებაზე,  
შეჩერებაზე ან შეცდომის გამოსასწორებელი ვადის განსაზღვრაზე;

### 3.2. აუდიტორული საქმიანობის საკანონმდებლო საფუძველი

აუდიტორული საქმიანობის საფუძველს საკანონმდებლო ნორმატიული ბაზისა და  
მაკონტროლე ორგანოების ფუნქციონირება წარმოადგენს დარეგულირდება შემდეგი  
საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებითა და სხვა მარეგულირებელი  
დოკუმენტებით:

- საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი
- საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ(1994. #22-21)
- საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების  
აუდიტის შესახებ (29.06.2012 # 6598-რს)
- საქართველოს კანონი "საჯარო სამართლის იურიდიული პირების შესახებ"  
28 მაისი 1999 წ.
- საქართველოს საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების საბჭოს  
დებულება ( # 38 19. 02. 2010 წ)
- საქართველოს კანონი სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ (8.06.2010 #921-  
112)
- საქართველოს კანონი სამეწარმეო საქმიანობის ლიცენზირების შესახებ (14.05.1999)

- ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის, მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების (IFAC) სახელმძღვანელო (2010 ბაფ) (ამოქმედდა 2009 15 დეკემბრიდან) [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

- ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (FFRS) (2009 ბაფ)

- აუდიტორული მომსახურების ხარისხის სტანდარტი ( შემუშავებულია ბაფ-ის ხარისხის კონტროლის კომიტეტის მიერ, მოქმედებს 01.01.2007)

ძირითადი ნორმატიული აქტი, რომელიც არეგულირებს საქართველოს აუდიტორული საქმიანობას არის საქართველოს კანონი "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ." კანონი შედგება ექვსი თავის და 17 მუხლისგან :

- 1 თავი - ზოგადი დებულებები
- 2 თავი - ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება
- 3 თავი - აუდიტი
- 4 თავი - აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია
- 5 თავი - პასუხისმგებლობა და დავის გადაწყვეტა
- 6 თავი - გარდამავალი და დასკვნითი დებულებები

**პირველი თავი - ზოგადი დებულებები** მოიცავს ორ მუხლს. კანონი ადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივ საფუძველს, აგრეთვე მოცემულია იმ ტერმინთა განმარტებები, რომელიც ეხება ამ კანონით მოწესრიგებად სფეროებს.

**მეორე თავი - ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება** მოიცავს ორ (მე-3 და მე-4) მუხლს და განსაზღვრავს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სამართლებრივ საფუძველს და წარმოების წესს. საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვა უნდა ხორციელდებოდეს ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების შესაბამისად. **ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები** მოიცავს:

- სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრულიაღრიცხვის სტანდარტებს და

- კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს.

სახელმწიფო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს ადგენს ფინანსთა სამინისტრო. იგი განსაზღვრავს საბიუჯეტო ორგანიზაციებისა და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესს.

კერძო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები მოიცავს ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (IFRS), მცირე და საშუალო საწარმოების ფასს-ებს (IFRS for SMEs) და არასამეწარმეო იურიდიული პირების ადგილობრივ სტანდარტებს.

ფასს-ი მოიცავს უშუალოდ ფასს-ებს, ბასს-ებს და ინტერპრეტაციებს და გამოცემულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAS) მიერ.

ადგილობრივი სტანდარტების ამუშავებს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით.

სუბიექტმა ბუღალტრული აღრიცხვა შეიძლება აწარმოოს პირადად, დაქირავებული პირის ან მიიღოს ბუღალტრული მომსახურების სახით.

**მესამე თავი - აუდიტი** მოიცავს ექვს მუხლს. ამ თავში განსაზღვრულია აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ძირითადი პრინციპები და აუდიტის ჩატარების წესები და აუდიტის ჩატარების უფლების მინიჭების პირობები. კანონი განსაზღვრავს, რომ პირს (როგორც რეგისტრირებული ფიზიკური ასევე იურიდიული) აუდიტის ჩატარების უფლების მოპოვება შეუძლია მხოლოდ აუდიტორთა რეესტრში რეგისტრაციის გზით. რეესტრს აწარმოებს აკრედიტებული პროფესიონალური ორგანიზაცია (ორგანიზაციები).

**სარეგისტრაციო რეესტრი არის ორი ტიპის:**

- სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა სარეგისტრაციო რეესტრი და
- სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არ მქონე პირთა სარეგისტრაციო რეესტრი.

სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მოპოვება შეუძლია პირს თუ იგი აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:

- დასაქმებული უნდა ჰყავდეს ერთი მაინც სერთიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი;
- იყოს აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრი;
- ჰქონდეს ხარისხის კონტროლის სისტემა;
- ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის გავლის შემდეგ მიღებული ჰქონდეს პირველი ან მეორე კატეგორიის დასკვნა;
- ჰქონდეს აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია, რომელიც შეესაბამება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს.

სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირი ვალდებული არ არის გაიაროს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი. შესაბამისად, სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირის სტატუსით რეგისტრაცია შეუძლია პირს თუ იგი აკმაყოფილებდეს შემდეგ პირობებს:

- დასაქმებული ჰყავს ერთი მაინც სერთიფიცირებული პროფესიონალი ბუღალტერი;
- არის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაციის წევრი;
- აქვს ხარისხის კონტროლის სისტემა;
- აქვს აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგია, რომელიც შეესაბამება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს.

აუდიტი შეიძლება ჩატარდეს აუდიტორმა ან აუდიტორულმა ფირმამ. აუდიტი შეიძლება ჩატარდეს სავალდებულო ან საინიციატივო წესით.

სუბიექტები, რომლებიც ვალდებულნი არიან გაიარონ სავალდებულო აუდიტორული შემოწმება, კანონმდებლობით არის დადგენილი. სავალდებულო აუდიტი უნდა ჩატარდეს ყოველწლიურად, არა უგვიანეს მიმდევრო საანგარიში წლის 31 ოქტომბრისა;

სავალდებულო აუდიტორული შემოწმების ჩატარების უფლება მინიჭებული აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილმა პირს;

ერთი და იგივე აუდიტორის მომსახურებით სუბიექტმა შეიძლება ისარგებლოს 7 წელის განმავლობაში.

### 3.3. აუდიტორის სერტიფიცირება

პროფესიული კომპეტენტურობა წარმოადგენს აუდიტის მნიშვნელოვან პრინციპს. აუდიტორების მაღალი პროფესიული დონე მიიღწევა აუდიტორების ატესტაციის სისტემის სრულყოფით. ატესტაციის სისტემა არის:

- საკვალიფიკაციო სერტიფიკატი - მოპოვებული საკვალიფიკაციო გამოცდით
- კვალიფიკაციის ამაღლების თანმიმდევრული პროცესი

აუდიტორების სერტიფიცირება და ზოგადად ატესტაციის სისტემა ,

სამართლებრივად რეგლამენტირებულია შემდეგი საკანონმდებლო და ნორმატიულ დოკუმენტებით:

1.კანონი "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ";

კანონი ითვალისწინებს, რომ აკრედიტებულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ 2013 წლის 1 ივლისამდე უნდა შეიმუშაოს ბუღალტერთა სერტიფიცირების ორი პროგრამა, რომლის საფუძველზეც გაიცემა :

- სერტიფიცირებული ბუღალტრის სერტიფიკატი
- პროფესიონალი ბუღალტრის სერტიფიკატი

ბაფ-ის მიერ შემუშავებულია და წლების განმავლობაში აქტიურად მოქმედებს:

1. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციის **დებულება** "პრეტენდენტებისათვის პროფესიონალური ბუღალტრის კვალიფიკაციის მინიჭების შესახებ"

2. პროფესიონალი ბუღალტრის განათლების სტანდარტები (გს 1-7)

3. პროფესიონალ ბუღალტერთა სასერთიფიკაციო პროგრამები დაფუძნებული ნაფიც ბუღალტერთა ინსტიტუტის (ACCA) სასერთიფიკაციო პროგრამაზე.

პირს, რომელთაც სურვილი აქვს განახორციელოს აუდიტორული საქმიანობა (დამოუკიდებლად ან აუდიტორული ფირმის შემადგენლობაში) უნდა ქონდეს როგორც საგანმანათლებლო ასევე პროფესიული ცენზი. **განათლების ცენზი** გულისხმობს უმაღლეს ( ეკონომიკური, იურიდიული) განათლებას დამადასტურებელი დოკუმენტის ქონას, რომელიც გაცემულია სახელმწიფო მიერ ლიცენზირებული და აკრედიტებული უმაღლესი განათლების სასწავლო დაწესებულების მიერ;

**პროფესიული ცენზი** არის პროფესიით ( ეკონომიკური ან იურიდიული სპეციალობებით) მუშაობის არანაკლებ 3 წლის სტაჟის არსებობა. ატესტაციაზე არ დაიშვება ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულისათვის ნასამართლევი პირი. ატესტაცია ხორციელდებოდა შესაბამისი საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩატარების გზით. წარმატების შემთხვევაში გაიცემოდა სერთიფიკატი 3 წლის მოქმედების ვადით. კანონის "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ" თანახმად, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს (2013 წლის 1 იანვრიდან გაუქმდა და მისი ქონება გადაეცა ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს) მიერ გაცემული სერთიფიკატები რომელიც ძალაშია 2013 წლის 1 იანვრისთვის მოქმედების ვადა გაუგრძელდათ 2013 წლის 1 იანვრიდან 5 წლის განმავლობაში. ამასთან სერთიფიცირებულ პირს ან აუდიტორულ ფირმას რომელსაც ჰყავს ერთი მაინც სერთიფიცირებული აუდიტორი, რეგისტრაცია შეუძლიათ გაიარონ

მხოლოდ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების არმქონე პირთა რეესტრში.

"ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ" კანონით დადგენილია, რომ 2013 წლის 1 იანვრიდან, "სავალდებულო აუდიტის უფლების მქონე პირთა რეესტრში" რეგისტრაციას დაექვემდებარებიან საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული აუდიტორული ფირმები. აღნიშნული წესი მოქმედებს 4 წლის განმავლობაში. 2013 წლის 1 იანვრიდან, 3 წლის განმავლობაში სანიციატივო აუდიტის ჩატარების უფლება აქვს ნებისმიერ აუდიტორს ან აუდიტორულ ფირმას, იმის მიუხედავად, თუ რომელი ტიპის რეესტრშია რეგისტრირებული.

#### **თავი. 4. აუდიტორული შემოწმების ორგანიზაცია**

- 4.1. აუდიტორული შემოწმების ეტაპები
- 4.2. აუდიტის დაგეგმვა
- 4.3. აუდიტის ობიექტის თავისებურებები
- 4.4. ოფერტა და შეთანხმების წერილი აუდიტის ჩატარებაზე
- 4.5. არსებითობა და რისკი აუდიტში

ამ თავის შესწავლის შემდეგ სტუდენტმა უნდა იცოდეს:  
ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვის, როგორც აუდიტის საწყისი ეტაპის მნიშვნელობა; აუდიტის წინასწარი და საერთო გეგმის, აუდიტის პროგრამის შედგენა: გეგმის ძირითადი კომპონენტების - აუდიტის მოსალოდნელი მოცულობის, წარმართვის ვადებისა და გრაფიკის დადგენა.

#### 4.1. აუდიტორული შემოწმების ეტაპები

აუდიტორული შემოწმების არის მოქმედებები, რომელიც ხორციელდება ეტაპობრივად და გარკვეული თანმიმდევრობით. აუდიტორული შემოწმების ნებისმიერი პროცესი ორგანიზაციული, მეთოდოლოგიური და ტექნიკური ხერხების ერთობლიობაა, რომელიც ხორციელდება კონკრეტული პროცედურებით. ნებისმიერი დინამიური პროცესი მოიცავს ორგანიზაციულ, ტექნოლოგიურ და დამამთავრებელ სტადიას. აუდიტისთვის, როგორც დინამიური პროცესისათვის დამახასიათებელია შემდეგი ეტაპები:

1. წინასწარი (ორგანიზაციული) ეტაპი - დაგეგმვა
2. სამუშაო (კვლევის) ეტაპი - აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვება
3. დამამთავრებელი ეტაპი - აუდიტის დასრულება, შედეგის განზოგადება და რეალიზაცია

წინასწარი- ორგანიზაციული ეტაპზე ხორციელდება მარკეტინგული კვლევა და ყალიბდება სარეკლამო პოლიტიკა; პოტენციურ დამკვეთებთან იგზავნება წერილი-ვალდებულება; აუდიტისა და თანმდევნი მომსახურების გაწევის შესახებ

დამკვეთებთან ფორმდება ხელშეკრულება; ამ ეტაპზე მნიშვნელოვანია პირველი რიგის სამუშაოების განსაზღვრა, რაც გულისხმობს ხელშეკრულებით შესასრულებელი სამუშაოების სირთულისა და მოცულობის დადგენას; სამუშაოებში მონაწილე პროფესიონალ აუდიტორთა სამუშაო ჯგუფების ფორმირებას; აუდიტის დანიშვნას (გადაწყვეტილების მიღება დაწყებაზე). აუდიტის ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური მომზადება ასევე გულისხმობს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ-ეკონომიკურ მდგომარეობის, წარმოების გეგმის შესრულების და ეკონომიკური საქმიანობის შესახებ ანგარიშების შესწავლას; ფინანსური ანგარიშგების ფორმებისა და წინა პერიოდის აუდიტორული შემოწმების შედეგების გაცნობას; აუდიტორთა ჯგუფის ხელმძღვანელის მიერ აუდიტის გეგმის შედგენის პროცესს, რომელსაც შემდეგ აუდიტორი ათანხმებს ფირმის ხელმძღვანელობასთან; აგრეთვე აუდიტის სამუშაო პროგრამის შედგენას. ეს უკანასკნელი ითვალისწინებს ცალკეული ობიექტის ან საკითხის შემოწმების გრაფიკის შემუშავებას; შეიძლება გამოყენებული იქნეს ქსელური გრაფიკიც, განსაკუთრებით რთული შემოწმებისას, როდესაც აუცილებელია რამოდენიმე საკითხის პარალელური შესწავლა. ამრიგად, პირველი ეტაპის უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა აუდიტის გეგმის შედგენა და ამ ეტაპზე განსახორციელებელი მოქმედებები შეიძლება დაჯგუფდეს ხუთ ძირითად საფეხურად და განხორციელდეს შემდეგი თანმიმდევრობით:

- **აუდიტრებული ობიექტის გაცნობა**, რომელიც გულისხმობს:
  - აუდიტრებული ობიექტის საქმიანობაში გათვითცნობიერებას;
  - ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის ტესტირებას;
  - შიდა კონტროლის სისტემის ტესტირებას
- **არსებითობის დონისა და მისაღები აუდიტორული რისკის დადგენა;**
- **აუდიტის ორგანიზაციის სამუშაოები;**
- **აუდიტის საერთო გეგმისა და აუდიტის პროგრამის შედგენა და შეთანხმება;**
- **ხელმოწერა აუდიტორული მომსახურები ხელშეკრულებაზე.**

მეორე ეტაპი კვლევის ეტაპია როდესაც წარმოებს აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვება. იგი მოიცავს აუდიტის ობიექტის ორგანიზაციული სტრუქტურის და მისი ფუნქციების, აგრეთვე ძირითადი ტექნოლოგიური პროცესების გაცნობას; დანახარჯთა ცენტრისა და მოგების ცენტრის დადგენას.

შესაბამისად, აუდიტის გეგმასა და აუდიტის პროგრამაში ცვლილების შეტანას.

კვლევის ეტაპს გულისხმობს უშუალოდ აუდიტორული პროცედურების

განხორციელებას ასევე ხუთ ძირითად საფეხურად, შემდეგი თანმიმდევრობით:

- საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების მიღება;
- შიდა კონტროლის ტესტების კომპლექსის დეტალური წარმართვა;
- არსებითობის შემოწმების პროცედურები, რომელიც გულისხმობს:
  - დეტალურ ტესტებს;
  - ანალიზურ პროცედურებს;
  - პროგნოზული ინფორმაციის შეფასებას;
- არსებითობისა და აუდიტორული რისკის მისაღები დონის დაზუსტება;
- აუდიტორული პროცედურების დოკუმენტირება.

მესამე ეტაპი - აუდიტის შედეგების განზოგადება და რეალიზაცია გულისხმობს გამოვლენილი დარღვევების სისტემატიზაციას; აუდიტის შედეგების განზოგადებას აუდიტორის ანგარიშში და აუდიტორის დასკვნის ჩამოყალიბებას. შედეგების რეალიზაცია და სახელშეკრულებო ურთიერთობის დასრულება მოიცავს შემდეგ სტადიებს:

- აუდიტორული შემოწმების შედეგების გაცნობა აუდირებული პირის ხელმძღვანელობასთან;
- აუდიტორული დასკვნის შედგენა და აუდირებული პირის ხელმძღვანელობისთვის წარდგენა;
- შესრულებული სამუშაოს მიღება- გადაცემის აქტზე ხელმოწერა და ანგარიშსწორების პროცესის დასრულება.

აუდიტის დასრულების პროცესი ხორციელდება ხუთ საფეხურად, შემდეგი თანმიმდევრობით:

- სამუშაო დოკუმენტების მომზადების დასრულება;
- აუდირებული პირის ხელმძღვანელობის ინფორმირება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში გამოვლენილი დარღვევების შესახებ;
- რეკომენდაციების შემუშავება დარღვევების აღმოფხვრის და ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სრულყოფისთვის;

- ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობაზე, გამოვლენილი გამოუსწორებელი შეცდომების გავლენის დადგენა;
- აუდიტორის აზრის ჩამოყალიბება და შემაჯამებელი დოკუმენტების მომზადება, რომელიც მოიცავს შემდეგ სამუშაოებს:
  - ანგარიშის მომზადებას აუდირებული პირისთვის;
  - აუდიტორული დასკვნის მომზადებას და წარდგენას.
- ხელმოწერა მღება-ჩაბარების აქტზე და ანგარიშსწორების პროცესის დასრულება.

#### 4.2. აუდიტის დაგეგმვა

დაგეგმვა ნიშნავს ზოგადი სტერეოტიპებისა და აუდიტორული შემოწმების დეტალური მიდგომის შემუშავებას სამუშაოს მოსალოდნელი ხასიეთის, ვადების და მოცულობის განსაზღვრისათვის. აუდიტის დაგეგმვას არეგულირებს ასს 300 "ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა". თითოეული აუდიტორული ფირმა, როგორც კომერციული ორგანიზაცია, ცდილობს რომ რაციონალურად დაგეგმოს თავისი სამუშაო, მიაღწიოს მომსახურების ხარჯების ოპტიმიზაციას და ერთდროულად უზრუნველყოს მომსახურების მაღალი ხარისხი. აუდიტის დაგეგმვა ხორციელდება აუდიტის ჩატარების ზოგად პრინციპებზე დაყრდნობით. აუდიტის დაგეგმვა ითვალისწინებს ისეთი პრინციპების დაცვას, როგორცაა: კომპლექსურობა, უწყვეტობა და ოპტიმალურობა.

**დაგეგმვის კომპლექსურობა** გულისხმობს რომ დაგეგმვის ყველა ეტაპი უნდა იყოს ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთშეთანხმებული;

**დაგეგმვის უწყვეტობა** ნიშნავს, რომ რთული ეკონომიკური საქმიანობის შემოწმების პროცესის დაგეგმვისას მოწვეული უნდა იყვნენ

სპეციალისტები/ექსპერტები/, დროულად უნდა განისაზღვროს მოსაწვევთა კონტიგენტი, უნოპერატიულად გაუკეთდეს კორექტირება გეგმას. მხოლოდ ამის შემდეგ შეიძლება აუდიტის საერთო/ზოგადი/ გეგმისა და აუდიტის პროგრამის შედგენა.

**დაგეგმვის ოპტიმალურობა** გამოიხატება დაგეგმვის მოქნილობაში და აუდიტორული შემოწმების მაქსიმალურად რაციონალური ვარიანტის შერჩევაში. ამრიგად, აუდიტის დაგეგმვა გულისხმობს ზოგადი სტრატეგიისა და აუდიტორული შემოწმების მოსალოდნელი შედეგების ხანგრძლივობის დეტალური მიდგომის შემუშავებას. აუდიტორის მიერ სამუშაო დაგეგმვა ხორციელდება ისე რომ, სათანადო ყურადღება დაეთმოს აუდიტის უმთავრეს ასპექტებს, სამუშაო კი შესრულდეს ოპტიმალური დანახარჯებით, ხარისხიანად და თავისდროულად. დაგეგმვის ოპტიმიზაცია საშუალებას იძლევა შემოწმების პროცესში ჩართული სპეციალისტების ჯგუფის წევრებს შორის სამუშაო განაწილდეს ეფექტიანად და ამასთან, მოხდეს მისი კოორდინაცია. დაგეგმვის სამუშაოებზე დროის დანახარჯები დამოკიდებულია აუდირებული ობიექტის საქმიანობის თავისებურებებზე, აუდიტის პროცედურების სირთულეზე და აუდიტორის გამოცდილებაზე. ამასთან იგი გულისხმობს აუდირების ობიექტის საქმიანობის სიღრმისეულ შესწავლას, ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებული ცდომილებების არსებობის შეფასებას და აუდიტის ეფექტიანად წარმართვის ორგანიზაციას. **დაგეგმვის პროცესი მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:**

- შესწავლის სტადია
- შეფასების სტადია
- მექანიკური მოქმედების სტადია

**შესწავლის სტადიაზე** ხორციელდება აუდირების ობიექტის შესახებ საბაზო ინფორმაციის მიღება, მ.შ.ინფორმაცია მისი საქმიანობის სპეციფიკის, საკონტროლო არეალის, გამოყენებული კომპიუტერული ტექნიკის, უკანასკნელი

აუდიტის შემდეგ განხორციელებული ცვლილებების , აგრეთვე კრიტიკული სფეროების შესახებ.

**შეფასების სტადია** გულისხმობს არსებითობის დონისა და იმის რისკის შეფასებას, რომ აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება მოიცავდეს ისეთ არსებით გადაცდომებს, რომელიც შეუმჩნეველი დარჩება.

**მექანიკური მოქმედების სტადია** არის აუდიტორების სამუშაოს ორგანიზაციული საკითხების გადაჭრა, აუდიტორების პროგრამის მომზადება და შემოწმების პროცესში ვალდებულებების განაწილება.

**წინასწარი დაგეგმვა.** წინასწარი დაგეგმვა არის დაგეგმვის პროცესის საკმაოდ მნიშვნელოვანი და არსებითი ეტაპი, ვინაიდან სწორედ ამ პერიოდში აქვს აუდიტორს შესძლებლობა გაეცნოს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ-ეკონომიკურ საქმიანობას და მიიღოს ინფორმაცია:

- გარე ფაქტორებზე , რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ-ეკონომიკურ საქმიანობაზე;
- შიდა ფაქტორებზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ობიექტის ინდივიდუალურ თავისებურებებთან და გავლენას ახდენს მის ფინანსურ-ეკონომიკურ საქმიანობაზე;
- აუდიტის ობიექტის ორგანიზაციულ-მმართველობითი სტრუქტურის შესახებ;
- აუდიტის ობიექტის ეკონომიკურ საქმიანობის სახეების, წარმოებული პროდუქციის ასორტიმენტის , გაწეული მომსახურებისა და შესრულებული სამუშაოების შესახებ;
- კაპიტალის სტრუქტურის, აქციების კურსის, რენტაბელობის დონის და ა. შ. მაჩვენებლების შესახებ.

აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში **წინასწარ დაგეგმვას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება** და ხორციელდება აუდიტის ობიექტის ფინანსურ-ეკონომიკურ საქმიანობის გაცნობის ეტაპზე, აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების გაფორმებამდე. წინასწარი დაგეგმვა მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

- აუდიტის ობიექტის ფინანსურ-ეკონომიკურ საქმიანობის ზოგადი გაცნობა;
- აუდიტში მონაწილე სპეციალისტების შემადგენლობის განსაზღვრა;
- აუდიტის განსახორციელებლად საჭირო დროის მთლიანი ბიუჯეტი .

წინასწარი დაგეგმვის ეტაპზე განსახორციელებელი ღონისძიებების პაკეტი უნდა გაფორმდეს დოკუმენტი, რომელსაც პრაქტიკაში " წინასწარი დაგეგმვის ფურცელი" ეწოდება.

**აუდიტის საერთო გეგმა.** აუდიტორმა უნდა შეადგინოს და დოკუმენტალურად გააფორმოს აუდიტის საერთო გეგმა. გეგმაში გადმოცემული უნდა იყოს შემოწმების განხორციელების წესი და მოსალოდნელი მოცულობა. საერთო გეგმაში აუდიტის საკითხები საკმარისად დეტალურად უნდა იყოს წარმოდგენილი, რაც ერთგვარი სახელმძღვანელოა აუდიტის პროგრამის დამუშავებისა და შედგენისათვის. აუდიტის საერთო გეგმის ფორმა და შინაარსი საკმაოდ დინამურია, რადგან დამოკიდებულია აუდიტის ობიექტის საქმიანობის სპეციფიკაზე, მის მასშტაბებზე, შემოწმების სირთულეზე და აუდიტორის მიერ გამოყენებულ კონკრეტულ მეთოდებზე. საერთო გეგმის შემუშავებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი საკითხები:

- 1) აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ცოდნა, კერძოდ:
  - საერთო ეკონომიკური ფაქტორები და ის დარგობრივი თავისებურებები, რომელიც გავლენას ახდენს მის საქმიანობაზე;
  - ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობის ზოგადი დონე;
  - აუდიტის ობიექტის თავისებურებები საქმიანობის, ფინანსური მდგომარეობის , ფინანსური ანგარიშგებასთან მიმართებაში.
- 2) ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა, კერძოდ:
  - აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკა და მასში ცვლილებები ;
  - ბუღალტრული აღრიცხვის სფეროში მიღებული ახალი სამართლებრივ-ნორმატიული აქტების გავლენა საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვაზე;

- აუდიტის მსვლელობისას ტესტების, კონტროლის საშუალებების და არსებითობაზე შემოწმების პროცედურების გამოყენების გეგმა.

3) რისკი და არსებითობა, მათ შორის:

- კონტროლის რისკის და თანდაყოლილი რისკის მოსალოდნელი შეფასება;
- აუდიტის არსებითობის დონის განსაზღვრა;
- არსებითი დამახინჯებისა და თაღლითობის ფაქტების შესაძლო არსებობა;
- ბუღალტრული აღრიცხვის რტული უბნების გამოვლენა, მათ შორის ისეთის, სადაც შედეგი დამოკიდებულია ბუღალტერის სუბიექტურ გადაწყვეტილებაზე ( მაგ.: შეფასებითი მაჩვენებლების მომზადებისას);

4) პროცედურების ხასიეთი, მოცულობა და შესრულების ვადები, მათ შორის:

- ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების არსებული კომპიუტერული სისტემების თავისებურებები და მისი გავლენა აუდიტზე;
- შიდა აუდიტის სამსახურის არსებობა და მისი მოსალოდნელი გავლენა გარე აუდიტის პროცედურებზე;
- აღრიცხვის სხვადასხვა განყოფილების მნიშვნელობა აუდიტის ჩატარებისას.

5) საქმიანობის მიმართულება და კოორდინაცია, მიმდინარე კონტროლი და შესრულებული სამუშაოების შემოწმება, მათ შორის:

- ექსპერტების მოწვევა,
- აუდირებული პირის ტერიტორიულად გამოყოფილი ქვეგანყოფილებების რაოდენობა და ერთმანეთთან მათი ტერიტორიული დაცილება;
- აუდირებული პირის მონაცემებზე სამუშაოდ საჭირო სპეციალისტების კვალიფიკაციისა და რაოდენობის დადგენა;
- აუდირებული პირის შვილობილი კომპანიების და ფილიალების შესამოწმებლად სხვა აუდიტორული ფირმების ჩაბმა/მოზიდვა.

6) სხვა ასპექტები, მათ შორის:

- შესაძლებლობა იმისა რომ, აუდირებული პირის ფუნქციონირებადი საწარმოს სტატუსი შეიძლება ექვის ქვეშ დადგეს;

- გარემოებები, რომელიც ითხოვს განსაკუთრებულ ყურადღებას, მაგ.: დაკავშირებული მხარეების არსებობა; და სხვა.

**აუდიტის საერთო გეგმა** დოკუმენტალურად წარმოდგენილი უნდა იყვეს ბლანკებზე დასახელებით "აუდიტის დაგეგმვის მონაცემები" და "აუდიტის საერთო გეგმა". აუდიტის საერთო გეგმაში აუდიტორმა შეიძლება მუშაობის მსვლელობისას კორექტირებები შეიტანოს. გეგმაში შეტანილი ცვლილებები და მათი გამომწვევი მიზეზები აუდიტორის მიერ უნდა იქნეს დოკუმენტალურად დადასტურებული და მოტივირებული. აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტის საერთო გეგმის ცალკეული განყოფილებები და აუდიტის პროცედურები განიხილოს თანამშრომლებთან და აუდიტის ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით, აუდიტორების ობიექტის დირექტორთა საბჭოს ან შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის წევრებთან. აუდიტორი პასუხისმგებელია აუდიტის საერთო გეგმის სისრულესა და სისწორეზე.

**აუდიტის პროგრამა.**

აუდიტის დაგეგმვის ერთ-ერთ ეტაპს წარმოადგენს აუდიტის პროგრამის შედგენა, სადაც დეტალურად უნდა იქნეს განხილული აუდიტის ჩატარების პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და ვადები, რაც უზრუნველყოფს აუდიტის ამოცანებისა და მიზნების შესრულებას. აუდიტის პროგრამა ზუსტად უნდა იყვეს ჩამოყალიბებული აუდიტის ჩატარები გრაფიკი, ზღვრული დრო რომელიც საჭიროა აუდიტის პროცედურების განსახორციელებლად. პროგრამაში უნდა განისაზღვროს მომსახურე პერსონალის რაოდენობა სამუშაოს მოცულობის შესაბამისად. პრაქტიკაში აუდიტის პროგრამას ადგენენ არა როგორც ერთიან დოკუმენტს, არამედ აუდიტის ცალკეული მიმართულებების (მაგალითად, სალაროს ოპერაციების შემოწმების, ძირითადი საშუალებების შემოწმების, საგადასახადო ანგარიშების შემოწმების და ა. შ.) მიხედვით და აისახება დოკუმენტში "აუდიტის პროგრამა". ყველა მიმართულება მოიცავს შემოწმების პროცესში აუდიტორის კონკრეტული მოქმედებების ჩამონათვალს და აუდიტის პროცედურების სრულ

აღწერას. აუდიტის პროგრამის მომზადებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს თადაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება. ამრიგად, აუდიტის პროგრამაში განხილულია დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები, ვადები და მოცულობა, რაც საჭიროა აუდიტის საერთო გეგმის შესასრულებლად. აუდიტის პროგრამა წარმოადგენს ინსტრუქციებს აუდიტის პროცესში ჩართული მუშაკებისთვის და მექანიზმს შესრულებული სამუშაოების კონტროლისათვის.

#### **4.3. სამეურნეო სუბიექტის ბიზნესის თავისებურებები**

სამეურნეო სუბიექტის და მისი გარემოს შესწავლა (ასს 315) აუდიტის არსებითი ასპექტია. ბიზნესის თავისებურებების ცოდნა მოიაზრებს დარგისა და ეკონომიკის ზოგად ცოდნას, რომელშიც საქმიანობას ეწევა აუდიტის ობიექტი, აგრეთვე სამეურნეო ოპერაციების, მისი მართვისა და აუდიტის მიზნების მიღწევისათვის აუდიტორი ვალდებულია შეისწავლოს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის სპეციფიკა, მისი ორგანიზაციული სტრუქტურა, გაცნოს იურიდიულ ვალდებულებებს; მოიპოვოს საადრიცხვო და არასადრიცხვო ინფორმაცია, რათა უზრუნველყოს აუდიტის სრულყოფილად დაგეგმვა და ჩატარება. აუდიტორული ინფორმაციის მოპოვებისას აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციოს:

- დარგობრივი, მარეგულირებელი, ეკონომიკურ და სხვა ფაქტორებს, რომელიც გავლენას ახდენს აუდირებული პირის საქმიანობაზე;
- სამეურნეო სუბიექტის თავისებურებებს, მ.შ. სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევისა და გამოყენების საკითხებს;
- წინა აუდიტის შედეგებს და მის შემდეგ მომხდარ მოვლენებს;
- მმართველი პერსონალის ქმედებებს, იმ თვალსაზრისით, რომ თავიდან აიცილოს ცრუ ინფორმაციის მიღების რისკები;
- აუდირებული პირის მიერ შედგენილი საქმის წარმოების დოკუმენტებს.

ბიზნესის ცოდნა არის ძირითადი და აუცილებელი აუდიტორის პროფესიული მსჯელობისათვის . ის ეხმარება აუდიტორს:

- შეაფასოს რისკები და გამოავლინოს დარღვევები;
- დაგეგმოს და განახორციელოს აუდიტი;
- შეაფასოს აუდიტორული მტკიცებულებები.

განმეორებითი აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორი ანახლებს ცოდნას და ხელახლა აფასებს ინფორმაციას. დარგის შესახებ ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია დარგობრივი ხასიეთის პუბლიკაციებიდან, თანამშრომელთა გამოკითხვიდან და სხვ.

#### 4.4. ოფერტა და წერილი-ვალდებულება აუდიტის ჩატარებაზე

აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების გაფორმებას დაკავშირებულია სერიოზული სამუშაოების ჩატარებასთან. ეკონომიკური სუბიექტი აუდიტის ჩატარების მიზნით, ირჩევს აუდიტორულ ფირმას/ინდივიდუალურ აუდიტორს და უგზავნის წერილ-მოწვევას ანუ ოფერტას აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შესახებ. უცხო სიტყვათა ლექსიკონში **ოფერტა (Offertus)** არის შეთავაზებული წინადადება ისეთი სამოქალაქო-სამართლებრივი ხელშეკრულების დადების შესახებ, რომელიც შეიცავს ყველა არსებით პირობას. ოფერტა უნდა მოიცავდეს ხელშეკრულების არსებით პირობებს. ოფერტა მის გამგზავნ პირს აკავშირებს ადრესატთან, ამ უკანასკნელის მიერ მისი მიღების მომენტიდან. იმ შემთხვევაში, თუ პოტენციური დამკვეთი გადაიფიქრებს აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულების გაფორმებას, შერჩეულ აუდიტორულ ფირმას იგი უგზავნის "**ოფერტაზე უარის შეტყობინებას.**" იმ შემთხვევაში თუ ეს უკანასკნელი მიღებული იქნება ოფერტასთან ერთად ან მასზე ადრე, ითვლება რომ აუდიტორული ფირმას ოფერტა არა აქვს მიღებული. ოფერტის მიღებისას აუდიტორული ფირმა ამზადებს პასუხს ოფერტაზე. **წერილი-ვალდებულება ანუ გარიგების წერილი (აქცეპტი)** არის აუდიტის ჩატარებაზე თანხმობა. **გარიგების წერილით** დოკუმენტურად ფორმდება და დასტურდება აუდიტორის თანხმობა აუდიტის ჩატარებაზე; დასტურდება აუდიტის მიზანი და მასშტაბები; აგრეთვე დამკვეთის მიმართ აუდიტორის პასუხისმგებლობის ხარისხი და ანგარიშის ფორმა. გარიგების წერილი ხელშეკრულების შემადგენელი ნაწილია, ვინაიდან ხელშეკრულების ფორმატიდან გამომდინარე, შეუძლებელია საჭირო ინფორმაციის სრულად გადმოცემა. გარიგების წერილის ფორმა და შინაარსი ცალკეული დამკვეთების მიხედვით შეიძლება განსხვავებული იყოს, მაგრამ ყველა წერილი უნდა მოიცავდეს შემდეგ ძირითად განაცხადებს:

- აუდიტის ობიექტების აღწერა (ფინანსური ანგარიშგების, შიდა კონტროლის, ბუღალტრული აღრიცხვის);
- აუდიტის მასშტაბის აღწერა;
- აუდიტორული დასკვნის სახეები, და მისი შემადგენელი ნაწილების აღწერა;
- კონტროლის რისკის განსაზღვრა;
- თხოვნა აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი ყველა სააღრიცხვო და არასააღრიცხვო საბუთზე და ინფორმაციაზე წვდომა;
- მოთხოვნა აუდიტრებული პირის თანამშრომლებისგან დახმარების მიღებაზე.

სწორად შედგენილ გარიგების წერილზე დიდად არის დამოკიდებული აუდიტის ხარისხი, დამკვეთსა და აუდიტორს შორის უკონფლიქტო ურთიერთობა. გარიგების წერილის არსებითად განხილვის შემდეგ, ეკონომიკური სუბიექტი (დამკვეთი) და აუდიტორული ფირმა (შემსრულებელი) აფორმებენ ხელშეკრულებას, რომლის შინაარსი პასუხობს თანასწორობის პრინციპს, ქონებრივ პასუხისმგებლობას და დამოუკიდებლობას.

#### 4.5. არსებობა (მატერიალურობა) და რისკი აუდიტში

აუდიტის დაგეგმვის დროს აუდიტორი სხვადასხვა სახის ინფორმაციაზე დაყრდნობით ადგენს აუდიტის გეგმას. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რომ ინფორმაცია, რომელიც შეეხება ფინანსურ ანგარიშგებას შეიძლება არ იყოს

დაზღვეული დარღვევებისა და შეცდომებისგან. **დარღვევები** წარმოიშვება ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესისა და ფინანსური ანგარიშგების შედგენის მოქმედი ნორმების შეუსრულებლობით. **შეცდომები** კი შეიძლება გამოწვეული იყოს აუდირებული ობიექტის თანამშრომლების მიერ ინფორმაციის არასწორი ფორმირებით. დარღვევების და შეცდომების გამომწვევი მიზეზია: ბუღალტრული აღრიცხვის არასწორი ორგანიზაცია; უყურადღებობა, დაბნეულობა, უპასუხისმგებლობა, პროფესიონალური არაკომპეტენტურობა, ანგარება, მმართველი სტრუქტურის ზეწოლა, და ა.შ. შეცდომები და დარღვევები შეიძლება ჩადენილი იყოს წინასწარი განზრახვით ან წინასწარი განზრახვის გარეშე; ის შეიძლება ატარებდეს შემთხვევით ან სისტემურ ხასიეთის; თანამედროვე ეტაპზე აქცენტი უნდა გაკეთდეს იმ გარემოებაზე, რომ აუდიტორი ვალდებული არ არის შეამოწმოს ფინანსური ანგარიშგების სრული მოცულობა, დაადგინოს დარღვევებისა და უზუსტობების აბსოლუტური სიდიდე და მხოლოდ ამის შემდეგ გამოხატოს თავისი აზრი. პრინციპიალურია ის, რომ საკმარისია შემოწმდეს საანგარიშგებო პერიოდის სამეურნეო ოპერაციების და დოკუმენტების გარკვეული მოცულობა, რომელიც საშუალებას მისცემს აუდიტორს გამოხატოს აზრი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე ყველა არსებით ასპექტში. ამრიგად, ასს 320 -ის თანახმად ინფორმაცია ითვლება **არსებითად** თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს იმ მომხმარებელთ გადაწყვეტილებაზე, რომლებიც ეყრდნობიან ფინანსურ ანგარიშგებას. არსებითობა დამოკიდებულია ფინანსური ანგარიშგების მუხლისა და იმ შეცდომის სიდიდეზე, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს უნებლიეთ ან წინასწარი განზრახვით. ამგვარად, არსებითობა ინფორმაციის ძირითადი თვისობრივი მახასიეთებელი არ არის და იგი გულისხმობს იმ ზღვარს, რომლის გადალახვის შედეგად მომხმარებლისათვის უსარგებლი გახდება. გავაკეთოთ მოცემული განსაზღვრების ანალიზი: 1. **ინფორმაცია ითვლება არსებითად თუ მისი გამოტოვება ან დამახინჯება გავლენას მოახდენს**

მომხმარებლის ეკონომიკურ გადაწყვეტილებაზე, რომელიც მიღებული აქვს ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე. ეს განმარტება არის ინფორმაციის არსებობის ძირითადი ნიშანი. მაგალითი: პროდუქციის თვითღირებულებაზე დანახარჯების აუდიტით გამოვლინდა: წარმოების მთლიანი დანახარჯები შემოწმების პერიოდში შეადგენს 2 400 000 ლარს, შემოწმებით დადგინდა, რომ პროდუქციის თვითღირებულებაზე საავანსო ანგარიშიდან გაუმართლებლად არის ჩამოწერილი 2 500 ლარი. არის თუ არა ეს არსებითი? განვსაზღვროთ ცდომილების და მთლიანი ხარჯების თანაფარდობა:  $2\,500 / 2\,400\,000 * 100\% = 0,104\%$ . ეს დარღვევა შეიძლება ჩაითვალოს არაარსებითად, მაგრამ ეს მხოლოდ ერთი შეხედვით, რადგან აუცილებელია დადგინდეს, თუ რა ღირებულებითი მოცულობის დოკუმენტების შემოწმებით გამოვლინდა აღნიშნული ცდომილება. დავუშვათ, რომ აუდიტორმა შეამოწმა დოკუმენტები ღირებულებითი მოცულობით 35 000 ლარი. შერსაბამისად ფარდობამ შეადგინა  $2\,500 / 35\,000 * 100\% = 7,14\%$ , მოცემული სიმრავლისათვის (35 000 ლარი) ეს მაჩვენებელი 7,14% უკვე მნიშვნელოვანია. ხოლო თუ განვაზოგადებთ დანახარჯების მთლიან მოცულობაზე, ცდომილების სიდიდე ტოლი იქნება  $2\,400\,000 * 7,14 / 100\% = 171\,429$  ლარის. თუმცა აუდიტორს არ შეუძლია აბსოლუტური სიზუსტით ამტკიცოს, რომ ცდომილების სიდიდე მთლიან ხარჯებში 171 429 ლარია, ეს ცდომილების მხოლოდ შესაძლო დაშვებაა. ამოცანის პირობაში შევიტანოთ დაზუსტება და განვსაზღვროთ დარღვევის ეკონომიკური შინაარსი. დადგინდა, რომ თანხა მითვისებულია ანგარიშვალდებული პირის მიერ, რაც ეკონომიკური დანაშაულია და პასუხისმგებლობა რეგულირდება სისხლის სამართლის კოდექსით. ასეთ შემთხვევაში იგი მოცულობის მიუხედავად იძენს არსებით ხასიეთს. შესაბამისად, არსებობას აუდიტში აქვს რაოდენობრივი და ხარისხობრივი მახასიეთებლები. რაოდენობრივი მახასიეთებელი განისაზღვრება გენერალურ ან ქვესიმრავლეში დარღვევის მთლიანი მოცულობით. ხარისხობრივი მახასიეთებელ კი განისაზღვრება არა დარღვევის მოცულობით, არამედ იმ ფაქტორებით, რომელიც

ინფორმაციას არსებითად ან არაარსებითად. 320 სტანდარტი მოითხოვს, რომ აუდიტორმა გამოვლენილი დარღვევა განიხილოს მისი როგორც რაოდენობრივი (თანხობრივი), ასევე ხარისხობრივი (ბუნების, არსის) მხრიდან. ამასთან დარღვევები შეიძლება ყოველთვის არ შეფასდეს ღირებულებითი მაჩვენებლებით, მაგალითად ბრძანება სააღრიცხვო პოლიტიკაზე, რომლის არ არსებობაც უკიდურესად უარყოფითად მოქმედებს ბუღალტრული აღრიცხვის შედეგებზე და წარმოშობს გაუმართლებელ რისკებს მთელი საწარმოსთვის. საერთოდ ნებისმიერი გადახრა დოკუმენტბრუნვაში რთულად ექვემდებარება რაოდენობრივ გაზომვას. ამის მიუხედავად აუდიტორის ანგარიშში აუცილებლად უნდა გაკეთდეს მათზე მინიშნება. აუდიტის გეგმის შედგენის დროს აუდიტორი განსაზღვრავს **არსებითობის მისაღებ ზღვარს (დონეს)**, რომელსაც იყენებს **არსებითი რაოდენობრივი უზუსტობების** აღმოსაჩენად. დაგეგმვის დროს აუდიტორი წინასწარ განსაზღვრავს, თუ რამ შეიძლება გამოიწვიოს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობები და შეიმუშავებს შესაბამის პროცედურებს, რაც უზრუნველყოფს აუდიტის რისკების მისაღებ დონემდე შემცირებას. აუდიტორის მიერ **არსებითობის შეფასება**, საშუალებას იძლევა დადგინდეს თუ რომელი მუხლი უნდა იქნეს შემოწმებული. აუდიტორმა შეიძლება მიიღოს არსებითობის სხვადასხვა დონეები:

- ანგარიშგების
- ანგარიშგების ნაშთების
- ოპერაციების კატეგორიების მიხედვით.

დაგეგმვის პროცესში აუდიტორმა უნდა შეაფასოს **რისკი არსებითი შეცდომების არსებობაზე**. უცხო სიტყვათა ლექსიკონში **რისკი (Risque)** განმარტებულია, როგორც - მოსალოდნელი საფრთხე, და რისკის გაწევა -სახიფათო მდგომარეობაში ჩადგომა. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან უშუალოდ არის დაკავშირებული რისკის რამოდენიმე ასპექტი: არსებობს რისკის ორი სახე -

ბიზნესის რისკი და აუდიტორული რისკი. ბიზნესის რისკი არის მოსალოდნელი დანაკარგების ალბათობა საბაზრო გაურკვეველობის პირობებში. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად არსებობს რისკის შემდეგ კომპონენტები:

**აუდიტორული რისკი** ნიშნავს იმის რისკს, რომ აუდიტორი წარმოადგენს არაადეკვატურ აუდიტორულ დასკვნას, მაშინ, როდესაც ფინანსურ ანგარიშგებაში დაშვებულია არსებითი უზუსტობები. აუდიტორული რისკი სამ კომპონენტისგან შედგება: თანდაყოლილ რისკს, კონტროლის რისკს და შეუმჩნეველობის რისკს.

**თანდაყოლილი რისკი**- რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების

გათვალისწინებამდე; **კონტროლის რისკი** - რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლი..

**შეუმჩნეველობის რისკი**- რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირების მიზნით ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებულ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად.

არსებითობასა და აუდიტორულ რისკს შორის არსებობს უკუკავშირი. კერძოდ, რაც უფრო მაღალია არსებითობა მით დაბალია აუდიტორული რისკის დონე და პირიქით. აუდიტორი ითვალისწინებს ამ უკუკავშირს ყოველთვის, როცა განსაზღვრავს აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებს და ხარისხს.

ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანად წარდგენის შესაფასებლად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს რამდენად არსებითია აუდიტით გამოვლენილი

**შეუსწორებელი უზუსტობების ერთობლიობა.** ეს უკანასკნელი მოიცავს:

- აუდიტორის მიერ დადგენილი კონკრეტულ უზუსტობებს
- უზუსტობებს, რომელთა ზუსტი იდენტიფიკაცია შეუძლებელია (პროგნოზული შეცდომები)

თუ აუდიტორი მივა იმ დასკვნამდე, რომ შეცდომები არსებითია, რისკები შეიძლება შემცირდეს შემდეგი ორიდან ერთერთ ხერხით:

- შესთავაზოს ადმინისტრაციას შეიტანოს შესწორება ფინანსურ ანგარიშგებაში
- გააფართოვოს აუდიტორული პროცედურების წრე, რომ გამოავლინოს პროგნოზირებული შეცდომების რეალური სიდიდე.

თუ ხელმძღვანელობა ფინანსური ანგარიშგების შესწორების წინააღმდეგია და აუდიტის გაფართოებული პროცედურებით დადგინდება შეუსწორებელი უზუსტობების არსებითი დონე, აუდიტორს უფლება აქვს განიხილოს საკითხი დასკვნის მოდიფიცირებაზე.

## **თავი 5. აუდიტორული შემოწმების მეთოდოლოგიური საფუძვლები და აუდიტის პროცედურები**

- 5.1. აუდიტის მეთოდი და აუდიტორული შემოწმების ძირითადი ხერხები
- 5.2. აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაცია
- 5.3. აუდიტის მტკიცებულებების არსი და მათი მოპოვების მეთოდები

ამ თავის შესწავლის შემდეგ სტუდენტს ეცოდინება აუდიტორული შემოწმების მეთოდები - ფაქტიური კონტროლის, დოკუმენტალური და საანგარიშო-ანალიზური, ძირითადი ხერხები და წესები: ინვენტარიზაცია, ვიზუალური დაკვირვება, ექსპერტული შეფასება, ტესტირება, კამერალური შემოწმება, ინფორმაციული მოდელირება და ა.შ. გაეცნობა სამუშაო დოკუმენტების სახეებს და დანიშნულებას;

### 5.1. აუდიტის მეთოდი და აუდიტორული შემოწმების ძირითადი ხერხები

**მეთოდი** ბერძნული სიტყვაა (methodes- გამოკვლევა) და ფართო გაგებით ჭეშმარიტების დადგენის და შემეცნების მეცნიერული გზას ნიშნავს. არსებობს **შემეცნების საყოველთაო ანუ საერთო სამეცნიერო და კონკრეტული სამეცნიერო მეთოდები**. **შემეცნების საყოველთაო მეთოდია დიალექტიკის მეთოდი**, რომელიც გამოიყენება მეცნიერული კვლევის ყველა ეტაპზე და მასზე დაყრდნობით ყალიბდება კონკრეტული მეცნიერების მეთოდოლოგიური საფუძველი.

**აუდიტის მეთოდი** არის იმ ხერხების და წესების ერთობლიობა, რომელიც უზრუნველყოფს ეკონომიკური საქმიანობის კვლევას და მის ნორმატიულ-სამართლებრივ რეგულირებას. აუდიტში, მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, გამოიყენება მეთოდები, რომელიც შეესაბამება გარიგების პირობით დადგენილ ამოცანებსა და მიზანს. აუდიტორულ საქმიანობაში გამოიყენება შემდეგი ძირითადი მეთოდები:

- ფაქტიური კონტროლის მეთოდი
- დოკუმენტალური მეთოდი

- საანგარიშო- ანალიზური მეთოდი

### **1. ფაქტიური კონტროლის (ორგანოლეპტიკური) მეთოდი; ამ ჯგუფში**

გაერთიანებულია: ინვენტარიზაცია; ვიზუალური დაკვირვება; ექსპერტული შეფასება. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს აუდიტორები დამოუკიდებლად არ ატარებენ ინვენტარიზაციას, მაგრამ შეიძლება წლიური ანგარიშგების შედგენის წინ დაესწროს ინვენტარიზაციის პროცესს. შესაძლებელია, სპეციალური ხელშეკრულება ითვალისწინებდეს აღრიცხვის ობიექტების ინვენტარიზაციის ჩატარებას აუდიტორების მიერ.

განსაკუთრებით აღსანიშნავია კონტროლის ზოგადი მეთოდი - **შედარების** მეთოდი, რომელიც გულისხმობს კონკრეტული მაჩვენებლის მნიშვნელობის შედარებას საბაზისო მნიშვნელობასთან. მაგალითად, ქონების ფაქტიური მოცულობის შედარება ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებთან და ა.შ.

**ვიზუალური დაკვირვების** პროცესში გამოიყენება ობიექტის გამოკვლევა, ტესტირება და ანკეტირება. სპეციალური აუდიტორული დავალებით შეიძლება ჩატარდეს ქრონომეტრაჟი, სამუშაო დღის ფოტოგრაფირება. აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების პროცესში აუდიტორს უნდა ჰქონდეს ნათელი წარმოდგენა შემოწმების ამ ხერხების გამოყენების ტექნოლოგიებზე. მაგალითად, **ტესტირება შესაბამისობაზე** ამოწმებს იმას, თუ რამდენად შეესაბამება საწარმოო რესურსების გამოყენების ნორმები შიდა კონტროლის პროცედურებით დადგენილს; ბიზნესის მდგომარეობის შემოწმების მიზნით გამოიყენება დამოუკიდებელი **ოპერაციული ტესტები**, რომელიც გამოიყენება სამეურნეო პროცესების, ფულადი და მატერიალური ფასეულობის ნაშთების შესამოწმებლად, ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახული ოპერაციების კანონიერების, სისწორის, სისრულის შესახებ ინფორმაციის მისარებად; ოპერაციული ტესტები მათი განხორციელების პროცედურების შესაბამისად შეიძლება კლასიფიცირდეს: გამჭოლი, როტაციული, სიღრმისეული, "ვიწრო" ადგილების ტესტები.

**გამჭოლი ტესტები** გამოიყენება აღრიცხვის სისტემის დასახასიათებლად; სამეურნეო სუბიექტის ეკონომიკური რესურსების გამოყენების, საკუთარი კაპიტალის და ვალდებულებების კონტროლისათვის.

**როტაციული ტესტები** არის პროცედურა, როდესაც შესამოწმებელ ობიექტს აუდიტორი ირჩევს რიგისობის მიხედვით, როტაციის პრინციპით.

**სიდრმისეული ტესტები** არის განსაზღვრული ოპერაციების შერჩევა, რომელიც მოწმდება ყველა შესაბამის ციკლში.

**"ვიწრო" ადგილების ტესტი** განკუთვნილია აუდიტორის ობიექტის კონკრეტული შიდა ორგანიზაციული ასპექტების შესამოწმებლად, სადაც აუდიტორი ვარაუდობს შეცდომების არსებობას.

**ექსპერტულ შეფასებას** მიეკუთვნება: სამუშაოების საკონტროლო დაზომვა; ტექნოლოგიური კონტროლი; ქიმიურ-ლაბორატორიული ანალიზი; ექსპერიმენტები; ექსპერტიზა სხვადასხვა სახის; საკონტროლო გაშვება; ექსპერტიზის ამა თუ იმ მეთოდით სარგებლობა შესაძლებელია მხოლოდ პროფესიონალი ექსპერტების ჩართვით. მაგალითად, **ტექნიკურ-კრიმინალური** ექსპერტიზა შეისწავლის ფაქტებს და მეთოდებს დოკუმენტების შინაარსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, ხოლო **გრაფოლოგიური** ექსპერტიზა ადგენს ჩანაწერის და ხელმოწერის კონკრეტულ შემსრულებელს.

**2. დოკუმენტალური მეთოდი.** ამ მეთოდის ჯგუფში გაერთიანებულია:

- დოკუმენტების გამოკვლევა,
- კამერალური შემოწმება,
- ინფორმაციული მოდელირება.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარებისას ხორციელდება **დოკუმენტების ფორმალური, შინაარსობრივი და არითმეტიკული შემოწმება**. პირველადი

სააღრიცხვო დოკუმენტები აღრიცხვაში მიიღება მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ იგი აკმაყოფილებს "მკაცრი აღრიცხვის ფორმების შესახებ" საქართველოს კანონის (22.03.2005 წ.) და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (სსკ) მ. 72 – "პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები"-ს მოთხოვნებს. პირველადი დოკუმენტების რიგი სახეები უნიფიცირებულია (სალაროს შემოსავლის ორდერი, სალაროს გასავლის ორდერი, სასაქონლო ზედნადები-ელექტრონული ფორმა და ა.შ.), ხოლო ის პირველადი დოკუმენტები, რომელიც არ არის უნიფიცირებული უნდა აკმაყოფილებდეს სსკ 72 მუხლით განსაზღვრულ მოთხოვნებს და მოიცავდეს შემდეგ რეკვიზიტებს:

- დოკუმენტის დასახელებას
- დოკუმენტის შედგენის თარიღის
- სამეურნეო ოპერაციის შინაარსს
- იდენტიფიცირებულ მონაწილე მხარეებს
- სამეურნეო ოპერაცია რაოდენობრივ და ღირებულებით საზომი ერთეულებში
- მონაწილე მხარეების პირადი ხელმოწერა;

ჩამონათვალის მიხედვით, სავალდებულო რეკვიზიტი არ არის დოკუმენტის ნომერი. ასევე სავალდებულოდ არ მიიჩნევა ბარტერული გაცვლის პირველად დოკუმენტში ოპერაციის ღირებულების მითითება. ნორმატიულ სამართლებრივ აქტებით დადგენილია, რომ პირველადი დოკუმენტების რეგისტრაცია უნდა სწარმოებდეს სარეგისტრაციო ჟურნალებში. მაგალითად, სალაროს შემოსავლისა და გასავლიდ ორდერების სარეგისტრაციო ჟურნალში, ხელფასის უწყისების სარეგისტრაციო ჟურნალში და ა. შ. პირველადი დოკუმენტების სარეგისტრაციო ჟურნალების წარმოება ბუღალტრული აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტიანობის მაჩვენებელია. იმ შემთხვევაში, თუ პირველადი დოკუმენტები იწარმოება ნუმერაციის გარეშე, აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები ვერ დააკმაყოფილებს მოთხოვნას "სისრულეზე".

შინაარსობრივი კუთხით დოკუმენტების შემოწმებისას, აუდიტორმა უნდა დადგინოს, რამდენად შეესაბამება ოპერაცია აუდირებული ობიექტის საქმიანობის შინაარსს, რამდენად არის დაცული ბუღალტრული აღრიცხვისადმი წაყენებული მოთხოვნა - შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა (პრიორიტეტულობა) და ხომ არ ეწინააღმდეგება კონკრეტული ოპერაცია საქართველოს მოქმედ კანონმდებლობას.

**კამერალური შემოწმება** არის კვლევის ობიექტის შესახებ სააღრიცხვო რეგისტრებში მოცემული ინფორმაციისა და მთავარი წიგნის, ფინანსური და სხვა ანგარიშგების ინფორმაციებს შორის ურთიერთკავშირის დადგენა.

**ინფორმაციული მოდელირება** არის ისეთი მეთოდების ერთობლიობა, როგორცაა: დოკუმენტების ანალიზური შემოწმება; დოკუმენტების კონტროლი; მოკვლევა; შემხვედრი შემოწმება;

**დოკუმენტების ანალიზური შემოწმება** - გამოიყენება დოკუმენტების არითმეტიკული შემოწმებისათვის; აუდიტორის მიერ დოკუმენტების ან ჩანაწერების არითმეტიკული სიზუსტის შემოწმება ხელახალი გამოთვლის გზით წარმოადგენს აუდიტორული პროცედურის სახეს, რომელსაც ხელახალი გამოთვლა ეწოდება.

**დოკუმენტების კონტროლი** - გამოიყენება იმის დასადგენად არსებობს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მაჩვენებლებზე დამადასტურებელი პირველადი დოკუმენტები.

**მოკვლევა** - არის შემოწმება იმისა, არის თუ რამდენად სწორადაა პირველადი დოკუმენტების მონაცემები ასახული საბუღალტრო რეგისტრებში და ფინანსურ ანგარიშგებაში.

**შემხვედრი შემოწმება** - არის აუდიტორის მიმართვა აუდირებულ პირისადმი, დაუდასტუროს მესამე პირისგან მიღებული ინფორმაციის საიმედოობა.

**3.საანგარიშო- ანალიზური მეთოდი** მოიცავს სტატისტიკურ გაანგარიშებებს; ეკონომიკურ ანალიზს და ანალიზურ პროცედურებს; ეკონომიკურ - მათემატიკურ მეთოდებს; აღნიშნული მეთოდები უპირატესად გამოიყენება ეკონომიკური ანალიზის ნაწილში.

აუდიტის მიერ გამოყენებული ძირითადი მეთოდები მთლიანობაში იძლევა იმის საშუალებას, რომ ოპტიმალურ ვადაში შეგროვდეს საკმარისი და ჯეროვანი, სათანადო აუდიტორული მტკიცებულებები.

## 5.2. აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაცია

აუდიტორული დოკუმენტაცია არის მასალა (სამუშაო დოკუმენტები) რომელიც მომზადებულია აუდიტორის მიერ ან აუდიტორისათვის, ან მიღებულია და შენახულია აუდიტორის მიერ და ეხება აუდიტის ჩატარების პროცესს. სამუშაო დოკუმენტები შეიძლება არსებობდეს ინფორმაციის სხვადასხვა მატარებელზე, კერძოდ: ჩაწერილი ქაღალდზე, ფირზე, დისკზე, ელექტრონულად და სხვა. აუდიტორი ვალდებულია დოკუმენტურად გააფორმოს აუდიტორული დასკვნის გასამტკიცებლად მოპოვებული მნიშვნელოვანი მტკიცებულებები. აუდიტორული მტკიცებულება არის ყველანაირი in-fo-rma-cia, ro-mel-sac au-di-to-ri iyenebs daskvnebis gamo-sa-tanad, romelsacey-rdno-ba mi-si auditoruli mosazreba. au-di-to-ru-li mtki-ce-bu-le-ba mo-i-cavs bu-Ral-trul Ca-na-we-rebSi asaxul informacias, rom-lebic sa-fuZ-vlad udevs fi-nan-sur an-ga-riS-ge-bas da ag-reT-ve sxva in-for-ma-ci-asac.

აუდიტის დოკუმენტალურს წყაროებს შეადგენს:

- 1) აღრიცხვის და ანგარიშების მონაცემები ( ბუღალტრული, სტატისტიკური, ოპერატიული აღრიცხვიდან)

- 2) გეგმური და ნორმატიული მონაცემები
- 3) წინა შემოწმების მასალები - ანგარიშები, დასკვნები, წერილები, აქტები ცნობები და ა.შ.
- 4) არასაადრიცხო ინფორმაციის წყაროები - ტექნიკური, საპროექტო, სოციალური ( განმარტებითი და სამსახურებრივი წერილები, მიმოწერა საფინანსო და საკრედიტო დაწესებულებებთან)
- 5) ცნობები კლიენტის კონტრაგენტებიდან (ბანკები, დებიტორები, კრედიტორები და ა. შ.)

6) მონაცემების მატერიალური და არამატერიალური წყაროები.  
 მონაცემები, რომელსაც აუდიტორი იღებს სხვადასხვა წყაროებიდან შეიძლება დავაჯგუფოთ შემდეგი ნიშნების მიხედვით :

- რწმუნების სახეების
- მტკიცებების მნიშვნელობის
- ჯგუფებისა და ქვეჯგუფების და ა.შ. მიხედვით

რწმუნება შეიძლება იყვეს პირდაპირი და ირიბი რწმუნება.

პირდაპირი რწმუნება არის მტკიცება რომელიც დასტურდება პირველადი დოკუმენტებით და საადრიცხო რეგისტრებით. მაგალითად, დანაკლისის ფაქტი მტკიცდება "ინვენტარიზაციის აქტით" და "შედარების უწყისით". ირიბი რწმუნების ინფორმაცია აუდირებულ ობიექტზე იურიდიული და ფიზიკური პირებისგან მიღებული ინფორმაციაა.

მტკიცების მნიშვნელობის მიხედვით ინფორმაცია იყოფა ოთხ ჯგუფად:

- პირველადი
- ნაერთი
- არაოფიციალური
- დამხმარე

პირველადი ინფორმაცია მოცემულია დოკუმენტებში, რომელშიც ასახულია ოპერაცია, ან წარმოადგენს ოპერაციის გატარების საფუძველს, ან ადასტურებს ოპერაციას, ფაქტს, მოვლენას.

ნაერთი ინფორმაცია მოცემულია დოკუმენტებში, რომელის გამსხვილებული სახით ასახავს მონაცემებს. პირველისგან განმასხვავებელი თავისებურება ისაა რომ ისინი მეორადი საბუთებია, არ უკავშირდებიან სამეურნეო ოპერაციას რეგისტრაციას და მათში მხოლოდ პირველადი საბუთების საფუძველზეა ეს ოპერაციები რეგისტრირებული.

არაოფიციალური ინფორმაცია მოცემულია საბუთში, რომელსაც რომელიმე მუშაკი ადგენს საკუთარი ინიციატივით, წესებისა და რაიმე სტანდარტების დაცვის გარეშე.

დამხმარე ხასიეთი აქვს ინფორმაციას, რომელიც აუდიტების ობიექტის შესახებ მესამე პირის მიერ გადმოცემული მოსაზრება მომხდარ ფაქტებზე და მოვლენებზე. არაოფიციალურ და დამხმარე ინფორმაციის მატარებელ დოკუმენტებს არა აქვს მტკიცებულებითი მნიშვნელობა, მაგრამ შეიძლება გამოყენებული იქნეს შემოწმების მიმართულების შერჩევისათვის და ფაქტების შეფასების მიზნით.

3) სიზუსტის ხარისხის მიხედვით აუდიტორის მიერ მიღებული მთელი ინფორმაცია იყოფა სამ ჯგუფად:

- კატეგორიული ინფორმაცია
- პირობით-ზუსტი ინფორმაცია
- საორიენტაციო ინფორმაცია

კატეგორიული ინფორმაცია აბსოლუტურად ზუსტი ინფორმაციაა, რადგან ჩამოყალიბებულია პირველადი დოკუმენტების და ფიზიკური სუბსტანციის მქონე ობიექტების შემოწმების მიხედვით;

პირობით-ზუსტი ინფორმაცია ყალიბდება, როცა რაიმე მნიშვნელოვანი დოკუმენტის ან ფაქტის არ არსებობის გამო, აუდიტორს არ შეუძლია

დამოუკიდებლად დაამტკიცოს მისი აბსოლუტური სიზუსტე;

საორიენტაციო ინფორმაცია შეიძლება გამოხატული იქნეს აუდიტორის გაანგარიშებებში, მაგ. მოსალოდნელი დანაკარგების სიდიდე, მიუღებელი შემოსავალი და ა.შ.

5) რწმუნებები შეიძლება გამოიყოს ცალკე ჯგუფად. რწმუნებები წარმოდგენილია შემოწმების ობიექტის სპეციალისტების მიერ, რომელსაც აუდიტორი აფასებს, როგორც თავსებადს, შესაბამისს და საიმედოს ფინანსურ ანგარიშგებასთან და ინფორმაციის სხვა წყაროებთან მიმართებაში. აუდიტის პროცესში რწმუნებები შეიძლება მიღებული იქნეს კონტრაგენტებისგან. ბანკებიდან აუდიტორს ეგზავნება წერილი-განაცხადი საბანკო ანგარიშების შესახებ. შეიძლება მიღებული იქნეს ხელმძღვანელის რეპრეზენტაცია ანუ აუდიტორის წერილობითი მიმართვა ხელმძღვანელისადმი წერილობით წარმოადგინონ ცნობები ცალკეული საკითხების ირგვლივ. რეპრეზენტაცია კიდევ ერთხელ ახსენებს ადმინისტრაციას მის პასუხისმგებლობას ფინანსურ ანგარიშგებაზე და უშუალო ვალდებულებას სრულად წარმოუდგინოს აუდიტორს აუცილებელი მონაცემები.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების დანიშნულებაა:

- უზრუნველყოს აუდიტის დაგეგმვა და ჩატარება;
- უზრუნველყოს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს განხილვის და სამუშაოზე კონტროლის განახორციელება;
- დააფიქსიროს ჩატარებული აუდიტის შედეგად მიღებული აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელიც მიმართულია აუდიტორული დასკვნის გასამტკიცებისკენ.

აუდიტის პროცესის სრულყოფილად აღქმა შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი შემოწმების პროცესში სრულად და მაქსიმალური დატალიზაციით ახდენს სამუშაო დოკუმენტების შედგენას და გაფორმებას. სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მიერ გაანალიზებულ ყველა მნიშვნელოვან მოვლენასა და ამ საკითხზე აუდიტორის დასკვნას ან კომენტარს. სამუშაო

დოკუმენტების მოცულობა და შინაარსი დამოკიდებულია აუდიტორის შეხედულებაზე და მისი განხილვის საგანს წარმოადგენს.

სამუშაო დოკუმენტების ფორმა და შინაარსი დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე:

- გარიგების ხასიეთი;
- აუდიტორის დასკვნის ფორმა;
- დამკვეთის ეკონომიკური საქმიანობის ხასიათი და სირთულე;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის მდგომარეობა და ხასიათი;
- აუდიტის მსვლელობისას გამოყენებული სპეციფიკური მეთოდოლოგია და ტექნოლოგია;
- ასისტენტებისთვის მითითებების მიცემა, ზედამხედველობა და მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს განხილვის აუცილებლობა.

ცალკეული აუდიტისათვის სამუშაო დოკუმენტების შედგენა და ორგანიზება ხდება კონკრეტული ვითარების და აუდიტორის მოთხოვნების გათვალისწინებით.

დოკუმენტების მომზადებისა და განხილვის ეფექტიანობა შეიძლება მნიშვნელოვნად გააუმჯობესოს სტანდარტული ტიპის სამუშაო დოკუმენტების გამოყენებამ. სტანდარტული სამუშაო დოკუმენტი უზრუნველყოფს ხარისხის კონტროლს და სამუშაოს დელეგირების შესაძლებლობას ასისტენტებზე.

ჩვეულებრივი სამუშაო დოკუმენტებია:

- ფინანსური ანგარიშგების და აუდიტორული დასკვნის ასლი
- ინფორმაცია სამეურნეო სუბიექტის სამართლებრივი და ორგანიზაციული სტრუქტურის შესახებ
- აუდიტრებული ობიექტის მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური წერილები
- მტკიცებულება თანდაყოლილი და კონტროლის რისკის შეფასებაზე
- ოპერაციებისა და ნაშთების ანალიზი და ა.შ.

განმეორებითი აუდიტის შემთხვევაში, ზოგიერთი აუდიტორული დოკუმენტი გამოიყენება როგორც მუდმივი ფაილი, რომელის სისტემატური განახლება ხდება ახალი მუდმივი მასალით. ისინი განსხვავდებიან მიმდინარე დოკუმენტებისგან. რომლებიც ძირითადად შეიცავენ ინფორმაციას მხოლოდ ერთი კონკრეტული პერიოდისთვის. სამუშაო დოკუმენტები აუდიტორის კუთვნილებას წარმოადგენს. აუდიტორის თანხმობით შეიძლება სამეურნეო სუბიექტზე გაიცეს სამუშაო დოკუმენტების ნაწილი ან ამონაწერი, მაგრამ ისინი ვერ შეცვლიან აღნიშნული სუბიექტის საბუღალტრო დოკუმენტებს. აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას დოკუმენტების კონფიდენციალობა და უსაფრთხოება, უზრუნველყოს მათი შენახვის შესაბამისი პროცედურა აუდიტორული, იურიდიული და პროფესიული პრაქტიკის შესაბამისად.

### **5.3. აუდიტის მტკიცებულებების არსი და მათი მოპოვების მეთოდები**

აუდიტორული მტკიცებულება არის ყველანაირი ინფორმაცია რომელსაც მოიპოვებს და იყენებს აუდიტორი დასკვნის გამოსატანად და რომელსაც ემყარება აუდიტორის მოსაზრება. აუდიტორული მტკიცებულება მოიცავს პირველად

დოკუმენტებს, ბუღალტრულ ჩანაწერებს, რომელიც საფუძვლად უდევს ფინანსურ ანგარიშგებას, აგრეთვე სხვა წყაროებიდან მოპოვებულ ინფორმაციას. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, ის თუ მტკიცებულებათა რა მოცულობა უნდა შეაგროვოს იმისთვის, რათა დაამტკიცოს რომ კლიენტის ფინანსური ანგარიშგების ელემენტები და მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება ობიექტურად და უტყუარადაა წარდგენილი. ამასთან, ყველა არსებული მტკიცებულების შეფასება და ანალიზი გაზრდიდა აუდიტის როგორც ღირებულებას, ასევე მიმდინარეობის ხანგრძლივობას. დოკუმენტების მოცულობის და მათი მოპოვების საკითხი არის აუდიტორის და მისი პროფესიულობის განსჯის პრეროგატივა.

აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება სხვადასხვა წყაროებიდან, როგორც ზეპირი, ასევე ვიზუალური და დოკუმენტური წყაროების სახით. შესაძლებელია, რომ ზოგიერთი ინფორმაცია და სხვა მონაცრმები არსებობდნენ მხოლოდ ელექტრონული ფორმით ან ხელმისაწვდომი იყოს მხოლოდ დროის გარკვეულ მონაკვეთში, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს აუდიტორული პროცედურების ხასიეთზე და ჩატარების ვადებზე. აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებელი პროცედურებია:

**დათვალიერება** მოიცავს შიდა ან გარე დოკუმენტების ან ჩანაწერების შემოწმებას, რომელიც სხვადასხვა მატარებლების სახით არსებობს. ჩანაწერებისა და დოკუმენტების დათვალიერება აუდიტორულ მტკიცებულებებს საიმედოობის ხარისხს ანიჭებს. მაგალითად, მატერიალური აქტივების დათვალიერებამ შეიძლება, რომ აუდიტორი უზრუნველყოს საიმედო მტკიცებულებით მათ არსებობაზე, მაგრამ, მაგრამ აუცილებელი არ არის, რომ იგი იყოს საიმედო მტკიცებულება აუდიტის ობიექტის იმ მოვალეობებზე, რომელიც ამ აქტივთან არის დაკავშირებული. დათვალიერება ხორციელდება ინვენტარიზაციის პროცესზე დაკვირვებისას.

**დაკვირვება** ულისხმობს სხვა პირის მიერ ჩასატარებელ პროცესზე ან პროცედურაზე თვალყურის დევნებას, რომელსაც ასრულებენ საწარმოს თანამშრომლები. დაკვირვება უზრუნველყოფს აუდიტორულ მტკიცებულებას მარაგების ინვენტარიზაციის პროცესზე ან კონტროლის პროცედურების მიმდინარეობაზე. დაკვირვება შეზღუდულია დროში და არსებობს დროის მხოლოდ იმ მონაკვეთში, როცა ის ტარდება.

**გარე დასტური** არის აუდიტორული მტკიცებულება, რომელსაც აუდიტორი მოიპოვებს მესამე მხარისგან, უშუალოდ აუდიტორისათვის გაცემული წერილობითი პასუხის სახით, ელექტრონული ფორმით ან ქაღალდზე. გარე დასტურის პროცედურა მისაღებია იმ შემთხვევებისთვის, როცა მტკიცებები დაკავშირებულია ანგარიშის ნაშთებთან და მის ელემენტებთან. მისი გამოყენება შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად ხელშეკრულების პირობების ან მესამე მხარესთან ერთად შესრულებული ოპერაციების დასადასტურებლად, ან მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული პირობების არარსებობაზე.

**ხელახალი გამოთვლა** არის აუდიტორის მიერ დოკუმენტებისა და ჩანაწერების ართმეტიკული სიზუსტის შემოწმება. იგი ტარდება ხელით ან ელექტრონული ტექნოლოგიების გამოყენებით.

**ხელახალი შესრულება** არის აუდიტორის მიერ იმ პროცედურების ან მაკონტროლებელი ქმედებების დამოუკიდებლად შესრულება, რომელიც თავდაპირველად შესრულებული იყო როგორც სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ნაწილი.

**ანალიზური პროცედურები** გულისხმობს ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის შედარებას და გამოიყენება მნიშვნელოვანი ცვალებადობებისა და მოულოდნელი ტანაფარდობების გამოსაკვლევად, ასახსნელად და

დასამტკიცებლად. მაგ.; ბუღალტრულ არრიცხვაში არასწორად ასახული ფაქტები, უზუსტობები და შეცდომები.

**გამოკითხვა** გამოკითხვა მოიცავს სამეურნეო სუბიექტის საქმის მცოდნე მუშაკებისა და გარე შეპირებისგან საფინანსო და არასაფინანსო ინფორმაციის მოპოვებას. პრაქტიკაში არსებობს გამოკითხვის მრავალი სახე, მაგ.; ოფიციალური წერილობითი გამოკითხვა, არაოფიციალური ზეპირი გამოკითხვა და ა. შ. გამოკითხვის პასუხების შეფასება გამოკითხვის პროცესის განუყოფელი ნაწილია. სტანდარტი განსაზღვრავს ის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი კრიტერიუმებს, რომელიც უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტორის მიერ მოპოვებულ მტკიცებულებებს. აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობრივი საზომია საკმარისობა.

## **თავი 6. აუდიტორული შემოწმების დასკვნითი ეტაპი**

- 6.1. ინფორმაცია აუდიტის შედეგების შესახებ
- 6.2. აუდიტორული დასკვნა და მისი სტრუქტურა
- 6.3. აუდიტორული დასკვნის სახეები
- 6.4. აუდიტორული დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდგომი მოვლენები
- 6.5. ფინანსური ანგარიშგების სხვა ინფორმაცია

ამ თავის შესწავლით სტუდენტს ეცოდინება : აუდიტორული შემოწმების დასკვნითი ეტაპის ძირითადი პროცედურები, აუდიტორულ შემოწმების შედეგებზე წერილობითი ანგარიშისა და რეკომენდაციების მომზადება და წარდგენა; აუდიტორის დამოკიდებულება წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართული სხვა ინფორმაციის არსებითი შეუსაბამობებისა და არსებითი უზუსტობების მიმართ; აუდიტორის პასუხისმგებლობა შემდგომ მოვლენებზე და მათი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებასა და აუდიტორის დასკვნაზე; აუდიტორის დასკვნის სტრუქტურა, ელემენტები და შედგენის ტექნიკა; აუდიტორის დასკვნის სახეები; მოსაზრების მოდიფიცირება და მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრის წარდგენა დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში;

### **6.1. ინფორმაცია აუდიტის შედეგების შესახებ**

აუდიტორული ორგანიზაცია ვალდებულია მოამზადოს და აუდირებულ ობიექტს წარუდგინოს წერილობითი ანგარიში აუდიტის შედეგების შესახებ. ანგარიშში წარმოდგენილი ინფორმაცია აუდირებულ ობიექტის ხელმძღვანელობას ესაჭიროება იმისათვის რომ შეიტყოს ბუღალტრული ჩანაწერების და აღრიცხვის რეგისტრების ხარვეზები, რომელმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი შეცდომები ფინანსურ ანგარიშგებაში. ანგარიშში ასევე მოცემულია კონსტრუქციული წინადადებები და რეკომენდაციები ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების სრულყოფისათვის.

აუდიტორის წერილობითი ანგარიში ყველა შეცდომას არ მოიცავს. მასში მოცემულია მხოლოდ ის შეცდომები, რომელიც გამოვლენილია აუდიტის

პროცესში. ანგარიში კონფიდენციალური დოკუმენტია და შეიძლება გადაეცეს აუდირებული სუბიექტის წარმომადგენელ პირს :

- რომელიც ხელს აწერს აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებაზე;
- რომელიც აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებაში მითითებულია როგორც წერილობითი ანგარიშის მიმღები;
- ნებისმიერს, რომელზეც აუდიტორული მომსახურების ხელშეკრულებაზე ხელისმომწერი პირის წერილობითი მიმართვაა;

აუდიტორული შემოწმების შედეგების მიხედვით, აუდირებული სუბიექტის ხელმძღვანელობასთან თანხმობით, შეიძლება მომზადდეს აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის წინასწარი ვარიანტი. იგი შეიძლება გადაეცეს იმ კონკრეტულ პირს, რომელსაც გადაეცემა დასკვნითი ვარიანტი. აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის წინასწარ ვარიანტში შეიძლება იყოს მოთხოვნა შეცდომების გასწორების შესახებ, რაც აუდირებული სუბიექტის ხელმძღვანელობამ შეიძლება გაითვალისწინოს და შეასწოროს ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები. შესწორებების მიხედვით კორექტირდება უკვე მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება. თუ შეცდომები არსებითია, მათი შესწორება **სავალდებულოა**. მხოლოდ არსებითი შეცდომების კორექტირების შემდეგ აუდიტორული კომპანია მოამზადებს და ეკონომიკურ სუბიექტს წარუდგენს დადებით აუდიტორულ დასკვნას.

ეკონომიკური სუბიექტის ხელმძღვანელობამ, აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის წინასწარ ვარიანტში წარმოდგენილ საკითხებზე შეიძლება მოამზადოს **წერილობითი პასუხი**, რომელშიც ჩამოაყალიბებს თავის შეხედულებებს შენიშვნებზე. დოკუმენტის წინასწარი ვარიანტის განხილვის მიზნით, საწარმოს ხელმძღვანელობამ შეიძლება მოაწყოს შეხვედრა შემოწმებაში ჩართულ აუდიტორებსა და შესაბამისი კომპედენციის მქონე საწარმოს მუშაკებთან.

წერილობითი ანგარიშის დასკვნითი ვარიანტის მომზადება და აუდირებული სუბიექტისათვის წარდგენა აუცილებლად უნდა მოხდეს აუდიტორული დასკვნის წარდგენამდე. აუდიტორული ორგანიზაცია აუდირებული სუბიექტის ხელმძღვანელობის შენიშვნებს ითვალისწინებს, თუ აუდიტორები მიიჩნევენ მიზანშეწონილად.

აუდიტორის წერილობითი ანგარიშის წინასწარ ვარიანტში წარმოდგენილი არსებითი შეცდომების შესწორების შემდეგ, ანგარიშის დასკვნით ვარიანტში, დატალურად უნდა გაანალიზდეს და შეფასდეს ყველა შესწორების შინაარსი, როგორც აუდიტორის მოთხოვნის შესრულება. იმ შემთხვევაში, თუ არსებითი შეცდომები არ გამოსწორდება აუდირებული სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ, იგი აისახება აუდიტორულ დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტორის წერილობით ანგარიშში წარმოდგენილია ფინანსური ანგარიშგების ამა თუ იმ მუხლის შესწორების ჯამური ციფრი. კორექტირების აღიარებისათვის საკმარისი არ არის ცვლილებების შეტანა მხოლოდ ანგარიშგების მუხლებში, აუცილებელია რომ ცვლილებები განხორციელდეს უშუალოდ ბუღალტრულ აღრიცხვაში, კერძოდ: უნდა შემუშავდეს ცნობა ცვლილებების შესახებ, მის საფუძველზე უნდა განხორციელდეს შესაბამისი სააღრიცხვო ჩანაწერები, უნდა მოხდეს ანალიზური და სინთეზური აღრიცხვის ახალი რეგისტრების ფორმირება და ამის საფუძველზე უნდა შედგეს კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგება. აუდირებული სუბიექტი, ცვლილებების განხორციელებაზე დარწმუნების მიზნით, აუდიტორულ ორგანიზაციას კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგებასთან ერთად, დანართის სახით წარუდგენს:

- ბუღალტრულ აღრიცხვაში განხორციელებული შემასწორებელი ჩანაწერების ჩამონათვალს;
- ბუღალტრული ბალანსის შესადგენად გამოყენებული საცდელი ბალანსის, ბრუნვითი ბალანსის ან სხვა დოკუმენტის კორექტირებულ ვარიანტს. ფინანსური ანგარიშგება თუ შემოწმდა მომხმარებლისათვის მის წარდგენამდე, მაშინ

აუდიტორულ დასკვნაში არ უნდა იყვეს მითითება გამხორციელებული შესწორებების შესახებ. მაგრამ, თუ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმება ტარდება მომხმარებლისთვის მისი წარდგენის შემდეგ, და ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლინდება არსებითი შეცდომები, ამ შეცდომების გამოსწორებამდე, აუდიტორულმა ფირმამ უნდა მოამზადოს და წარადგინოს აუდიტორული დასკვნა, რომელიც განსხვავებული იქნება **უპირობი დადებითი დასკვნისგან**. აუდიტორის წერილობით ანგარიში (წინასწარი და დასკვნითი) დგება სულ მცირე ორ ეგზემპლიარად. ერთი ეგზემპლიარი წერილობითი დადასტურებით გადაეცემა აუდიტირებული სუბიექტის შესაბამის წარმომადგენელს, ხოლო მეორე ეგზემპლიარი, აუდიტის სხვა დოკუმენტებთან ერთად, რჩება აუდიტორული ფირმის განკარგულებაში. წერილობითი დოკუმენტის შინაარსის მიმართ მიმღების პრეტენზია, არ შეიძლება იყოს ამ დოკუმენტის მიღებაზე უარის თქმის საფუძველი. მიმღები მხარის ნებართვით, დოკუმენტის გაგზავმა დასაშვებია ფოსტის მეშვეობით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორი დოკუმენტის გაგზავნის დამადასტურებელ საბუთს ინახავს აუდიტის დანარჩენ დოკუმენტებთან ერთად.

აუდიტორის წერილობითი ანგარიში არის **კონფიდენციალური** დოკუმენტი, და მისი შინაარსი გამჟღავნებას არ ექვემდებარება. აუდიტირებულ სუბიექტს უფლება ააქვს დოკუმენტის ინფორმაცია გამოიყენოს თავისი შეხედულების შესაბამისად. აუდიტორული ფირმა პასუხს არ აგებს აუდიტირებული სუბიექტის თანამშრომლების მიერ კონფიდენციალური მასალის გამჟღავნების ფაქტებზე.

აუდიტორული ფირმის შეცვლის (როტაციის) შემთხვევაში, ეკონომიკური სუბიექტი ვალდებულია, სულ მცირე უკანასკნელი სამი წლის წლიურ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებული წერილობითი ანგარიშები აუდიტის შედეგების შესახებ, გააცნოს ახალ აუდიტორს. ახალი აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას წინა

აუდიტორის მიერ მომზადებულ დოკუმენტებში წარმოდგენილი ინფორმაციის კონფიდენციალობა.

აუდიტორის წერილობითი " ანგარიში აუდიტის შედეგების შესახებ "

მოცულობით, სტრუქტურით და შინაარსით მკაცრად რეგლამენტირებული არ არის. მისი ფორმა, მოცულობა და შინაარსის სისრულე დამოკიდებულია ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის მოცულობაზე, დარგობრივ-ეკონომიკური თავისებურებებზე, აუდიტორების კომპეტენციაზე, მათ კვალიფიკაციაზე და ა.შ.

**აუდიტის წერილობით ინფორმაციაში შემოწმების შედეგები შეიძლება** გადმოცემული იყოს შემდეგი თანმიმდევრობით:

**ზოგადი ინფორმაცია:** მოცემული უნდა იყოს აუდიტორული ფირმისა და შესამოწმებელი ეკონომიკური სუბიექტის რეკვიზიტები. კერძოდ, იურიდიული პირის დასახელება, საიდენტიფიკაციო კოდი, იურიდიული მისამართი, სარეგისტრაციო მოწმობის ნომერის და თარიღი, ფინანსური ანგარიშგების შედგენაზე პასუხისმგებელი, თანამდებობრივი პირები.

**აუდიტორული შემოწმების თავისებურებები:** განხილული უნდა იყოს აუდიტორული ობიექტის ეკონომიკური საქმიანობის სპეციფიკა, მისი ორგანიზაციული და მართვის სტრუქტურა, დარგობრივ-ეკონომიკური მახასიათებლები, მისი ფუნქციონირების განმსაზღვრელი ძირითადი ფაქტორები და ა. შ.

**აუდიტორების ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა:** მოიცავს ინფორმაციას ბუღალტრული სამსახურის სტრუქტურის, შემსრულებელი მუშაკების რიცხოვნებისა და კვალიფიკაციის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ორგანიზაციისა და რეგულირების, აგრეთვე აღრიცხვაში გამოყენებული ბუღალტრული პროგრამის შესახებ.

**შემოწმების პროცესში განხილული საკითხები** :მოიცავს აუდიტის საერთო გეგმით და აუდიტის პროგრამით გათვალისწინებული ობიექტების, მ.შ. ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების შემოწმების შედეგების შეფასებას; აგრეთვე სააღრიცხვო პოლიტიკის ანალიზს თუ რამდენად მისაღებია ის საწარმოსთვის და ყოველთვის იყენებს თუ არა მას საწარმო;

**აუდიტორული შემოწმების მეთოდოლოგია**: მითითებული უნდა იყოს რომ აუდიტორი შემოწმებისას ეყრდნობა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, საკანონმდებლო- ნორმატიულ აქტებს, უნდა დაფიქსირდეს შემოწმების უწყვეტი და შერჩევითი მეთოდების გამოყენების მასშტაბი და ობიექტები, უნდა მიეთითოს შერჩევითობის პრინციპები, შემოწმების პროცესში გამოყენებული აუდიტის სხვა პროცედურები (ტესტირება, დაკვირვება, ექსპერტიზა და ა.შ.).

**აუდიტორული შემოწმების შედეგები**: დეტალურად უნდა იყოს მითითებული შემოწმებით გამოვლენილი არსებითი დარღვევები ფინანსური ანგარიშგების შედეგის წესსა და ნაკლოვანებები ფინანსურ- სამეურნეო ოპერაციების აღრიცხვაში.

**დასკვნები და რეკომენდაციები**: ამ ნაწილში აისახება აუდიტის შედეგების მიხედვით გაკეთებული ზოგადი დასკვნები და რეკომენდაციები . თუ აუდიტორული სუბიექტის მიერ გათვალისწინებულია აუდიტორთა შენიშვნები და შეტანილია შესწორება ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებში, აუცილებელია, რომ აუდიტორმა თავის მხრივ შეაფასოს განხორციელებული შესწორებების გავლენა ბუღალტრულ აღრიცხვის წარმოების სისწორეზე და ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობაზე. თუ აუდიტორის მიერ მიზანშეწონილად მიჩნეულ შესწორებებს აუდიტორული სუბიექტი არ იზიარებს და შესაბამისად არც კორექტირებებს ახორციელებს, მაშინ აუცილებელია, რომ ყველა არსებით სიტუაციაზე ჩამოყალიბდეს აუდიტორის აზრი.

შეიძლება ნებისმიერი სხვა სახის დასკვნის და რეკომენდაციის მითითება რომელსაც აუდიტორი მიზანშეწონილად მიჩნევს.

**დასკვნითი ნაწილი:**

**ხელმოწერები:**

აუდიტორების ჯგუფის ხელმძღვანელი .....

აუდიტორი .....

აუდიტორი .....

და ა.შ.

აუდიტორის ანგარიში ჩაიბარა .....

---

## 6.2. აუდიტორული დასკვნა და მისი სტრუქტურა

აუდიტორული შემოწმების დასრულების შემდეგ, აუდიტორი ანალიზებს სამუშაო დოკუმენტებს და აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით

ამზადებს აუდიტორულ დასკვნას. ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველი შეიძლება იყოს შესაბამისობის საფუძველები და სამართლიანი წარდგენის საფუძველები. ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძველების შესაბამისად წარმოადგენს **საერთო დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას**. საერთო დანიშნულების ფინანსურმა ანგარიშგებამ უნდა დააკმაყოფილოს ფინანსურ ინფორმაციაზე ფართო სპექტრის მომხმარებელთა საერთო მთხოვნები. საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებზე დასკვნის მომზადების წესი რეგულირდება ასს 700 – " მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ."

აუდიტორის **მოდირფიცირებული მოსაზრების** გამოხატვა და **მნიშვნელოვან გარემოებათა** ამსახველი აზრების ან **სხვა გარემოებათა** ამსახველი **აზრების** დამოუკიდებელ აუდიტორულ დასკვნაში ჩართვა რეგულირდება შესაბამისი სტანდარტებით, კერძოდ: ასს 705 – "მოსაზრების მოდირფიცირება დამოუკიდებელ აუდიტორულ დასკვნაში" და ასს 706 – "მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აზრები და სხვა გარემოებათა ამსახველი აზრები დამოუკიდებელ აუდიტორულ დასკვნაში."

საქართველოს კანონით "ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ"(01.01.2013წ) აუდიტორული დასკვნა არის აუდიტორის მიერ გაცემული დოკუმენტი ჩატარებული აუდიტის შედეგების შესახებ, რომელშიც აუდიტორი ადასტურებს, რომ სუბიექტის ინდივიდუალური ან/და კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება შეესაბამება/არ შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტებს და კანონმდებლობით დადგენილ ნორმებს. აუდიტორის დასკვნა უნდა მოიცავდეს ნათლად და მკაფიოდ გამოხატულ წერილობით მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად აუდიტორული დასკვნა უნდა იყოს თანმიმდევრული, ტიპური ფორმის და სტანდარტიზებული, რაც

გულისხმობს დასკვნაში ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შედეგებზე ერთგვაროვანი ფორმულირებების გამოყენებას. დასკვნას არ უნდა ახასიეთებდეს ორაზროვნება და ბუნდოვანობა, უნდა იყვეს დამოუკიდებელი, მიუკერძოებელი, ობიექტური და კონსტრუქციული. აუდიტორული დასკვნის ერთგვაროვნება და თანმიმდევრულობა განაპირობებს გლობალურ ბაზარზე მის მიმართ ნდობის ჩამოყალიბებას, რადგან მომზადებულია საყოველთაოდ აღიარებული სტანდარტების შესაბამისად, ადვილად იდენტიფიცირებადია და ხელს უწყობს მომხმარებლის მიერ მასში მოტანილი არაორდინალური დეტალების დადგენას და აღქმას. ამდენად, დასკვნის ფორმა, სტრუქტურა და შინაარსი უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს.

**აუდიტორის დასკვნა** მოიცავს თანმიმდევრულად განლაგებულ შემდეგ ძირითად ელემენტებს:

- **სათაური**

სათაურიდან გარკვევით უნდა ჩანდეს, რომ ეს დასკვნა არის დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა. იმისათვის, რომ ის განირჩეოდეს სხვა პირების მიერ შედგენილი დასკვნებისგან უნდა მიეთითოს, რომ ის ეხება ფინანსურ ანგარიშგებას. დასკვნას უნდა ქონდეს დასახელება "დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე".

- **ადრესატი**

დასკვნაში ზუსტად იუნდა იყოს მითითებული ადრესატი, ანუ პირი ვისთვისაც მომზადდა დასკვნა. ესენი შეიძლება იყოს აუდიტორული სუბიექტის აქციონერები, დირექტორთა საბჭო, მართვის უფლების მქონე პირები, რაც განსაზღვრულია გარიგების პირობით. მონაცემები აუდიტორული პირის შესახებ: ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, დასახელება, სახელმწიფო რეგისტრაციის ნომერი და თარიღი, ფუნქციონირების ადგილი.

მონაცემები აუდიტორის შესახებ: ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმა, დასახელება, სახელმწიფო რეგისტრაციის ნომერი და თარიღი, ფუნქციონირების ადგილი, აუდიტორული საქმიანობის უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი-დასახელება, გაცემის თარიღი, მოქმედების ვადა.

( დასკვნაში თუ აუცილებელია "დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე" აბზაცის დამატება, მაშინ "შესავალი აბზაცის" წინ უნდა გამოიყოს ქვესათაური "დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე").

- **შესავალი აბზაცი**

აუდიტორული დასკვნის შესავალ აბზაცში მითითებული უნდა იყოს აუდირებული სამეურნეო სუბიექტი, უნდა აღინიშნოს, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, მითითებული უნდა იყვეს ანგარიშგების თითოეული კომპონენტის სახელწოდება და სააღრიცხვო პოლიტიკის მნიშვნელოვანი მომენტების მოკლე მიმოხილვა და სხვა განმარტებითი შენიშვნები, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების თითოეული კომპონენტის მიერ მოცული პერიოდი და/ან თარიღი.

- **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

დასკვნის ამ ნაწილში აღწერილი უნდა იყოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. უნდა მოიცავდეს ახსნას, რომ ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძველების შესაბამისად და რომ არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. აბზაცში უნდა აღინიშნოს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა რომ "ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია და წარდგენილია უტყუარად და სამართლიანად."

- **აუდიტორის პასუხისმგებლობა**

დასკვნის ამ ნაწილში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობაა აუდიტის საფუძველზე გამოხატოს მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტორის დასკვნაში აღნიშნული უნდა იყოს, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ახსნილი უნდა იყოს რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის ეთიკის მოთხოვნების და აუდიტორის მიერ შემუშავებული გეგმის შესაბამისად, იმ რწმუნების მოსაპოვებლად, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას. აუდიტორულ დასკვნის ამ ნაწილში უნდა იყოს აღნიშვნები აუდიტის შესახებ. კერძოდ, ის რომ "აუდიტორი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ.

პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომელიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის. ეს აუცილებელია იმ მიზნით, რომ აუდიტორმა დაგეგმოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტურობაზე. (მაგრამ, თუ აუდიტორი ვალდებულია აზრი გამოთქვას შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობაზე, მაშინ აუდიტორმა უნდა გამოტოვის წინადადება, რომ შიდა კონტროლის განხილვის მიზანი არ არის აუდიტორის მხრიდან შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე მოსაზრების გამოთქმა). აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების და სააღრიცხვო პოლიტიკის მართებულობის შეფასებას, ასევე ფინანსური ანგარიშგების მთლიანად შეფასებას.

თუ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, დასკვნის ამ ნაწილში მინიშნებული უნდა იყოს "სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგება ისეა მომზადებული, რომ უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს ასახავს" ან "სამეურნეო სუბიექტის მიერ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია და წარდგენილია სამართლიანად".

დასკვნის ამავე ნაწილში უნდა იყოს აღნიშნული შემდეგი: "აუდიტორს სჯერა, რომ მის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია იმისათვის, რომ შეიქმნას საფუძველი აუდიტორის მოსაზრების გამოსათქმელად.

- **აუდიტორის მოსაზრება**

დასკვნის ამ ნაწილში წარმოდგენილია აუდიტორის მოსაზრება ფინანსურ ანგარიშგებაზე. კერძოდ: სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, არამოდიფიცირებული არსებითი ასპექტის მოსაზრების გამოსათქმელად, შეიძლება გამოყენებული იქნეს შემდეგი ექვივალენტური ფრაზები: " ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ან ფინანსური ანგარიშგების სხვა ჩარჩოების და შესაბამისი ქვეყნის მითითება) შესაბამისად და სამართლიანად ასახავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X0 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით და მის ფინანსურ შედეგებს და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით. ან

" ჩვენი აზრით, ფინანსური ანგარიშგება უტყუარად და სამართლიანად ასახავს სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობას 20X5 წლის 31 დეკემბრის

მდგომარეობით და მის ფინანსურ შედეგებს და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ საანგარიშგებო წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ან ფინანსური ანგარიშგების სხვა ჩარჩოების და შესაბამისი ქვეყნის მითითება) მიხედვით.

- **სხვა საანგარიშო პასუხისმგებლობები**

დასკვნის ამ აბზაცში აისახება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობები, რომელიც აუდიტორს ეკისრება ადგილობრივი კანონის შესაბამისად. დასკვნა - "სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე" უნდა განთავსდეს აბზაცის - "დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე" შემდეგ.

- **აუდიტორის ხელმოწერა**

აუდიტორის დასკვნა უნდა იყოს ხელმოწერილი. აუდიტორი ხელს აწერს ან ფირმის, ან პირადი ან ორივეს სახელით. კანონმდებლობით, ხელმოწერის გარდა, აუდიტორს შეიძლება მოეთხოვებოდეს პროფესიული წოდების ან სტატუსის მითითებაც.

- **აუდიტორის დასკვნის თარიღი**

აუდიტორის დასკვნის თარიღი მომხმარებელს ამცნობს, რომ აუდიტორმა გაითვალისწინა იმ მოვლენებისა და ოპერაციების გავლენა, რომელიც მოხდა აღნიშნულ თარიღამდე. ვინაიდან აუდიტორის მოსაზრება ეხება ფინანსურ ანგარიშგებას, ხოლო ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა, აუდიტორული მტკიცებულებები შესაფერისად და საკმარისად ჩაითვლება მას შემდეგ, რაც აუდიტორი მოიპოვებს მტკიცებულებას იმაზე რომ ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიშგება მომზადებულია და მასზე პასუხისმგებლობა აღიარებული აქვს ხელმძღვანელობას. ამიტომ

აუდიტორული დასკვნა არ უნდა იყოს იმ თარიღზე ადრე დათარიღებული, როცა აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები.

- **აუდიტორის მისამართი**

დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს ადგილი, კერძოდ ქალაქი, სადაც აუდიტორი ემსახურება იმ დაწესებულებას, რომელსაც აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტზე.

სამეურნეო სუბიექტმა კანონმდებლობის, სტანდარტების მოთხოვნის ან საკუთარი ინიციატივით ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად შეიძლება წარადგინოს **დამატებითი ინფორმაცია**, რაც არ მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარადგენის საფუძვლებით. დამატებითი ინფორმაციის წარდგენა შეიძლება განპირობებული იყოს ანგარიშგების სპეციფიკური მუხლების შესახებ დამატებითი განმარტების მოზანშეწონილობით. ამ კატეგორიის ინფორმაცია წარდგება დამატებითი დანართების ან დამატებითი შენიშვნების სახით. აუდიტორი პასუხისმგებელია გაეცნოს ამ ინფორმაციას, რათა დაადგინოს არსებითი შეუსაბამოები აუდიტრებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან. აუდიტორის პასუხისმგებლობა არააუდიტრებულ დამატებით ინფორმაციის მიმართ რეგულირდება ასს 720 -"სხვა ინფორმაცია".

**სრულყოფილი აუდიტორული დასკვნის ნიმუში:**

**დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა**

[ადრესატი]

ჩავატარეთ X კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X5 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის სრული შემოსავლების (მოგებისა და ზარალის) ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის

ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

### **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე იურსიდიქციის მოქმედი კანონის შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

### **აუდიტორის პასუხისმგებლობა**

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვამთ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმისა, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისათვის, რათა დაგეგმოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე.

აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი მოსაზრების გამოსატქმელად საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

### **მოსაზრება**

ჩვენი აზრით, X კომპანიის 20X5 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია იურსიდიქციის მოქმედი კანონის შესაბამისად.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

### **6.3 აუდიტორული დასკვნის სახეები**

ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობაზე აუდიტორის მოსაზრების შინაარსთან დამოკიდებულების მიხედვით არსებობს:

- უპირობო დადებითი აუდიტორული დასკვნა
- მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა

**უპირობო დადებითი დასკვნაში** აუდიტორი გამოხატავს აზრს ყოველგვარი პირობისა და შენიშვნის გარეშე. უპირობო დადებითი დასკვნა იწერება მაშინ, როდესაც აუდიტორი დარწმუნებულია, რომ ფინანსური ანგარიშგება საიმედოა (უტყუარია) ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად. უპირობო დადებითი აუდიტორული დასკვნის სტრუქტურას და ფორმირების პირობებს არეგულირებს ასს 700 – "მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ."

**მოდიფიცირების** პირობების ასახვას აუდიტორულ დასკვნაში არეგულირებს ასს 705 "მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში." სტანდარტით დადგენილია მოდიფიცირებული მოსაზრების სამი ტიპი:

- პირობითი დასკვნა (მოსაზრება)
- უარყოფითი დასკვნა (მოსაზრება)
- უარი მოსაზრების გამოთქმაზე.

აუდიტორი ფინანსურ ანგარიშგებაზე თუ მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოხატავს, მაშინ ასს 700 -ით განსაზღვრულ სპეციფიკურ ელემენტებან ერთად დასკვნაში უნდა ჩაერთოს აბზაცი, რომელშიც მოცემული იქნება მოდიფიცირების მიზეზის აღწერა. დასკვნაში "მოდიფიცირების საფუძველის აბზაცი" უნდა ჩაემატოს "მოსაზრების" აბზაცის წინ და დასათაურდეს შესაბამისად: "პირობითი მოსაზრების საფუძველი", "უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი" ან "

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი." შესაბამისად უნდა დასათაურდეს მოსაზრების აბზაცივ კერძოდ : "პირობითი მოსაზრება", " უარყოფითი მოსაზრება" ან "მოსაზრების გამოთქმაზე უარი".

მოდულიზირებული მოსაზრების ტიპის შერჩევა დამოკიდებულია იმ საკითხების შინაარსზე, რომელიც იწვევს მოდიფიცირების სჭიროებას. აუდიტორმა მოსაზრების მოდიფიცირება უნდა განახორციელოს შემდეგი გარემოებების არსებობისას:

- მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია იმისათვის, რათა აუდიტორმა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს არსებით უზუსტობებს;
- აუდიტორს არ შეუძლია მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმისათვის, რათა დაასკვნას, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ მოიცავს არსებით უზუსტობებს;

**პირობითი მოსაზრება** აუდიტორმა უნდა გამოხატოს მაშინ:

- 1) თუ აუდიტორული მტკიცებულებები იძლევა იმის საფუძველს, რათა აუდიტორმა გამოთქვას მოსაზრება, რომ **გამოვლენილი უზუსტობების** გავლენა ფინანსური ანგარიშგებაზე არის არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი;
- 2) როდესაც შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება ( აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა), რომელიც აუდიტორს მისცემს შესაძლებლობას, აზრი გამოთქვას იმაზე, რომ **აღმოუჩენილი უზუსტობების** /თუ ასეთი არსებობს/ მოსალოდნელი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

**უარყოფითი მოსაზრება** აუდიტორმა უნდა გამოხატოს მაშინ, როცა მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს იმისათვის რათა დაასკვნას, რომ **გამოვლენილი უზუსტობები** ცალ-ცალკე ან ერთობლივად ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.

**უარი მოსაზრების გამოთქმაზე** აუდიტორმა უნდა განაცხადოს:

- 1) როდესაც აუდიტორის არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა და დაასკვნის, რომ **აღმოუჩენილი უზუსტობების** /თუ ასეთი არსებობს/ მოსალოდნელი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც.

2) როდესაც, ძალიან იშვიათად მაგრამ მაინც, არსებობს მრავალი განუსაზღვრელობა და თითოეულთან დაკავშირებით მოპოვებულია არსებითი და შესაფერისი მტკიცებულება, მაგრამ აუდიტორი დაასკვნის, რომ მიუხედავად მტკიცებულებების საკმარისობისა, შეუძლებელია ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბება, განუსაზღვრელობების შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო.

❖ **აუდიტორის დასკვნა მოდიფიცირების პირობის აზნაცით (ასს 705)**

**დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა (ზოგადი ნიმუში)**

[შესაფერისი ადრესატი]

**დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

**ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,<sup>1</sup> ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

## **აუდიტორის პასუხისმგებლობა**

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვამთ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარვმართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის რათა დაგვემოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე<sup>2</sup>. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გვჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

## **პირობითი მოსაზრების საფუძველი**

კომპანიის სასაქონლო-მატერიალური მარაგი ბალანსში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ სასაქონლო-მატერიალური მარაგი

თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის სააღრიცხვო ჩანაწერები მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობას სასაქონლო-მატერიალური მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, საჭირო იქნებოდა სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ღირებულების xxx თანხით შემცირება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. შესაბამისად, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება გაიზრდებოდა xxx -ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და სააქციო კაპიტალი შემცირდებოდა xxx -ით, xxx -ით და xxx -ით, შესაბამისად.

### **პირობითი მოსაზრება**

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

### **დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების ჩამოყალიბების შემდეგ, აუდიტორმა დასკვნაში უნდა ასახოს **დამატებითი ინფორმაცია**. დამატებითი ინფორმაცია დასკვნაში მხოლოდ აუცილებლობის შემთხვევაში აისახება და არეგულირებს ასს 706 "მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცებუ დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში". დამატებითი ინფორმაციის მიზანია მომხმარებლის ინფორმირება:

1) **საკითხით**, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში და შენიშვნებში მართალია შესაფერისად არის წარდგენილი, მაგრამ, ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის იმდენად **მნიშვნელოვანია**, რომ აუცილებელი ხდება მასზე მომხმარებლის ყურადღების გამახვილება; მნიშვნელოვან გარემოებებზე მიჩნეულია:

- კატასტროფა, რომელმაც გავლენა იქონია ან ისევე ახდენს გავლენას ეკონომიკური სუბიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე;
- სასამართლო პროცესთან ან მარეგულირებელი ქმედებებთან დაკავშირებული სამომავლო განუსაზღვრელობები;
- ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითი გავლენის მქონე ახალი სტანდარტის გამოყენება მისი ამოქმედების თარიღამდე (როცა ეს ნებადართულია) და ა. შ.

თუ აუდიტორი მიიღებს გადაწყვეტილებას აღნიშნულ გარემოებებზე მომხმარებლის ინფორმირების შესახებ, მაშინ აუცილებელია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის ჩამატება აუდიტორის დასკვნაში. ეს აბზაცი უნდა განთავსდეს "აუდიტორის მოსაზრების" აბზაცის შემდეგ "მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის" ან სხვა შესაბამისი სათაურით; აბზაცში გარკვევით უნდა იქნეს მითითებული თუ რომელ საკითხზეა ყურადღება გამახვილებული; ასევე ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტორის მოსაზრება აღნიშნულ საკითხთან დამოკიდებულებით არ არის მოდიფიცირებული. შესაბამისად, აუდიტორულ დასკვნაში "მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის" ჩამატება გავლენას არ ახდენს აუდიტორის მოსაზრებაზე.

2) **ნებისნიერი სხვა საკითხი**, რომელიც აუცილებელია მომხმარებლის მიერ აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ან აუდიტორული დასკვნის გაგებისათვის.

აუდიტორმა შეიძლება მიზანშეწონილად მიიჩნიოს მომხმარებლის ინფორმირება სხვა ისეთი საკითხებით, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებებში, მაგრამ შესაფერისია აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობის ან აუდიტორული დასკვნის გაგებისათვის და ამასთან დაშვებულია კანონმდებლობით. აუდიტორმა ამგვარი ინფორმაცია უნდა ჩართოს აუდიტორის დასკვნაში "აუდიტორის მოსაზრების აბზაცის" და "მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის" შემდეგ, "სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის" ან სხვა შესაფერისი სათაურით.

❖ **აუდიტორის დასკვნა მნიშვნელოვანი გარემოების ამსახველი აბზაცით (ასს 706)**

**დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა (ზოგადი ნიმუში)**

[შესაფერისი ადრესატი]

**დასკვნა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა განმარტებითი ინფორმაციისაგან.

**ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და სამართლიან წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად,<sup>3</sup> ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

### **აუდიტორის პასუხისმგებლობა**

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვამთ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავეგემოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და სამართლიანი წარდგენისათვის რათა დაგვემოს მოცემული კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე<sup>4</sup>. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გეჯერა, ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი პირობითი აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო საფუძვლის შესაქმნელად.

### **პირობითი მოსაზრების საფუძველი**

კომპანიის სასაქონლო-მატერიალური მარაგი ბალანსში ასახულია xxx ღირებულებით. ხელმძღვანელობამ სასაქონლო-მატერიალური მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით კი არ ასახა, არამედ თვითღირებულებით, რაც ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებიდან გადახვევაა. კომპანიის სააღრიცხვო ჩანაწერები მიუთითებს, რომ ხელმძღვანელობას სასაქონლო-მატერიალური მარაგი თვითღირებულებასა და ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებას შორის უმცირესი თანხით რომ აესახა, საჭირო იქნებოდა სასაქონლო-მატერიალური მარაგის ღირებულების xxx თანხით შემცირება ნეტო სარეალიზაციო ღირებულებამდე. შესაბამისად, რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება გაიზარდებოდა xxx -ით, ხოლო მოგების გადასახადი, წმინდა მოგება და სააქციო კაპიტალი შემცირდებოდა xxx -ით, xxx -ით და xxx -ით, შესაბამისად.

### **პირობითი მოსაზრება**

ჩვენი აზრით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყარად და სამართლიანად ასახავს) ABC კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობას 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით, აგრეთვე მისი საქმიანობის ფინანსურ შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისათვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

### **მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი**

ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X-1 შენიშვნაზე, რომელშიც აღწერილია X კომპანიის მიერ მოცემული კომპანიის წინააღმდეგ

შეტანილი სასამართლო სარჩელის შედეგთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა. ამ საკითხთან მიმართებაში ჩვენი მოსაზრება პირობითი არ არის.

### **დასკვნა სხვა საკანონმდებლო და მარეგულირებელ მოთხოვნებზე**

[აუდიტორის დასკვნის ამ ნაწილის ფორმა და შინაარსი განსხვავებული იქნება აუდიტორის სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობის მიხედვით.]

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

### **❖ დასკვნა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე.**

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების შედეგებზე დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნის ფორმას და შინაარსს არეგულირებს ასს 700. **სპეციალური დანიშნულების აუდიტორული გარიგების** დროს, აუდიტორული მტკიცებულების მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურებს განსაზღვრავს ასს-ები : 800- " სპეციფიკური საკითხები - სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების მიხედვით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი", 805 - სპეციფიკური საკითხები - ერთი ფინანსური ანგარიშგებისა და ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშგების ან მუხლების აუდიტი".

როცა აუდიტორული დასკვნა **სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებას** ეხება, მაშინ დასკვნაში დამატებით აღწერილი უნდა იყოს:

ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზანი ან მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების ის შენიშვნა, სადაც მოცემულია ეს ინფორმაცია; აუცილებლობის შემთხვევაში დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს სავარაუდო მომხმარებელიც და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აზნაცში მითითებული უნდა იყოს თუ როგორ განსაზღვრა ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური

ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, მისაღებია მოცემული კონკრეტული გარემოებისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის **სპეციალური დანიშნულების** (ასს 800) საფუძვლებია:

- ბუღალტრული აღრიცხვის საგადასახადო ბაზა ფინანსური ანგარიშგების პაკეტისათვის, რომელსაც დაერთვის საგადასახადო დეკლარაცია;
- ფულადი სახსრების შემოსავალისა და გასავალის ბაზა, რომელიც შეიძლება მომზადდეს კრედიტორებისათვის;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის მარეგულირებელი ორგანოს მიერ დადგენილი დებულებები;
- ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისათვის ხელშეკრულებით განსაზღვრული დებულებები, მაგ. სესხის შეთანხმება, გრანტის პროექტი.

აუდიტორის დასკვნა სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებაზე უნდა მოიცავდეს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აზრსაც, სადაც მომხმარებელი გაეცნობა რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია **სპეციალური დანიშნულების საფუძვლების შესაბამისად** და სხვა მიზნებისათვის მისი გამოყენება დაუშვებელია. სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგება შეიძლება იყოს ერთადერთი, რომელსაც სამეურნეო სუბიექტი ამზადებს. ასეთ შემთხვევაში, ის შეიძლება სხვა მომხმარებელმაც გამოიყენოს. ფართო გავრცელების მიუხედავად, ასს-ის მიზნებისათვის, იგი მაინც სპეციალური დანიშნულების ფინანსურ ანგარიშგებად მიიჩნევა.

**დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნა (ზოგადი ნიმუში)(ასს 800)**

[შესაბამისი ადრესატი]

ჩავატარეთ ABC კომპანიის თანდართული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, რომელიც შედგება 20X1 წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით მომზადებული ბალანსისაგან, ასევე აღნიშნული თარიღით დამთავრებული წლის მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებისაგან, საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების ანგარიშგებისა და ფულადი ნაკადების ანგარიშგებისაგან, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვისა და სხვა ახსნა-განმარტებითი ინფორმაციისაგან. ეს ფინანსური ანგარიშგება ABC კომპანიის ხელმძღვანელობის მიერ მომზადებულია ABC კომპანიასა და კომპანიას შორის 20X1 წლის 1 იანვარს დადებული ხელშეკრულების Z განყოფილებაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად („ხელშეკრულება“).

### **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე**

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ამ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ხელშეკრულების Z განყოფილებაში ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად, ასევე შიდა კონტროლზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიხნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

### **აუდიტორის პასუხისმგებლობა**

ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ ჩვენ მიერ ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოვთქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აუდიტს წარემართავდით აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები მოითხოვს, დავიცვათ ეთიკის მოთხოვნები და იმგვარად დავგეგმოთ და ჩავატაროთ აუდიტი, რომ მივიღოთ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ. პროცედურების შერჩევა

დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს, შესაფერისია თუ არა შიდა კონტროლი სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის, რათა დაგეგმოს მოცემული კონკრეტული. გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას სამეურნეო სუბიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე. აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების მართებულობის შეფასებას, ასევე მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას.

გეგმვა, ჩვენ მიერ შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია ჩვენი აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის საჭირო დასაბუთებული საფუძვლის შესაქმნელად.

### **მოსაზრება**

ჩვენი აზრით, ABC კომპანიის 20X1 წ. 31 დეკემბერს დასრულებული წლის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით მომზადებულია ხელშეკრულების Z განყოფილებაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებების შესაბამისად.

### **ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი და დასკვნის გაგრძელებისა და გამოყენების შეზღუდვა**

მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის, ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი. ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ABC კომპანიის დასახმარებლად, რათა შეასრულოს ზემოხსენებული ხელშეკრულებით ფინანსური ანგარიშგების წარდგენისთვის გათვალისწინებული დებულებები. ამის გამო, წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება შეიძლება არ გამოდგეს სხვა მიზნებისთვის. ჩვენი დასკვნა განკუთვნილია მხოლოდ ABC და DEF კომპანიებისთვის და არ უნდა

გავრცელდეს და არ უნდა გამოიყენოს ABC და DEF კომპანიების გარდა სხვა მხარეებმა.

[აუდიტორის ხელმოწერა]

[აუდიტორის დასკვნის თარიღი]

[აუდიტორის მისამართი]

აუდიტორს შეიძლება ეთხოვოს დასკვნის წარდგენა ერთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტზე, ანგარიშზე ან მუხლებზე (ასს 805). ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტების, ანგარიშების და მუხლების მაგალითებია: დებიტორული დავალიანების ანგარიშები; საექვო ვალების ანარიცხების ანგარიშები; შემოსავლებიდან გადასახადების ანგარიშები, სასაქონლო-მატერიალური მარაგები, იდენტიფიცირებული არამატერიალური აქტივების საადრიცხვო ღირებულება, მ.შ. განმარტებითი შენიშვნები; იჯარით გაცემული ქონებასთან დაკავშირებული გადახდების გრაფიკი; პერსონალის მატერიალური სტიმულირების პროგრამები ან მოგებაში მონაწილეობა;

ერთ ფინანსური ანგარიშგების, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლების შემოწმებაზე გარიგება შეიძლება სრულდებოდეს ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის გარიგებასთან ერთად. აუდიტორმა მოსაზრება უნდა გამოთქვას თითოეულ გარიგებაზე ცალ-ცალკე. ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი შეიძლება რომ ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტთან ერთად გამოქვეყნდეს. ერთი ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი, ანგარიში ან მუხლი გამიჯნული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტისგან. თუ აუდიტორი თვლის, რომ გამიჯვნა ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტისგან არ არის საკმარისი, სიტუაციის გამოსასწორებლად უნდა მიმართოს ხელმძღვანელობას. აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრება ერთი ფინანსური ანგარიშგებაზე, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტზე, ანგარიშზე ან

მუხლებზე გამოყოფილი უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების სრულ კომპლექტზე გამოთქმული მოსაზრებისგან. აუდიტორმა დასკვნა არ უნდა შეადგინოს, თუ დარწმუნებული არ იქნება მოსაზრებების გამიჯვნაში.

ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტზე გაცემული დასკვნა თუ **მოდIFIცირების, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ ან სხვა საკითხების ამსახველ** აბზაცებს მოიცავს, მაშინ აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს მისი გავლენა ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლების აუდიტის მიხედვით შედგენილ აუდიტორის დასკვნაზე. თუ აუდიტორის აზრით, ასეთი გავლენა არსებობს, მაშინ ერთი ფინანსური ანგარიშგების, ფინანსური ანგარიშგების ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლების აუდიტორის დასკვნაშიც უნდა გამოითქვას მოდიფიცირებული მოსაზრება, ან დასკვნას შესაბამისად უნდა დაურთოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა საკითხთა ამსახველი აბზაცი.

ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის შესახებ აუდიტორი გამოთქვავს **უარყოფით მოსაზრებს ან უარს მოსაზრებაზე**, მაგრამ რომელიმე კონკრეტული ელემენტის დამოუკიდებლად ჩატარებული აუდიტის შედეგებიდან გამომდინარე, აუდიტორი მიიჩნევს, რომ კონკრეტულად ამ ელემენტზე მიზანშეწონილია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა, ეს შეიძლება იმ შემთხვევაში თუ:

- დაშვებულია კანონმდებლობით
- არამოდიფიცირებული მოსაზრების ამსახველი დასკვნა არ გამოქვეყნდება უარყოფით ან მოსაზრებზე უარის შემცველ დასკვნასთან ერთად;
- აუდიტორული კონკრეტული ელემენტი არ უნდა წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის მნიშვნელოვან ნაწილს.

აუდიტორმა არ უნდა გამოთქვას არამოდიფიცირებული მოსაზრება ერთი ფინანსური ანგარიშგებაზე, ვინაიდან იგი ფინანსური ანგარიშგების სრული კომპლექტის მთავარი ნაწილს.

#### 6.4. აუდიტორული დასკვნის ხელმოწერის თარიღის შემდგომი მოვლენები

ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები განსაზღვრავს ბალანსის შედგენის შემდგომი მოვლენების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის პრინციპებს. ეს მოვლენები შეიძლება იყოს როგორც ხელსაყრელი ასევე არახელსაყრელი და ფასს მათ ორ ჯგუფად აჯგუფებს:

- მოვლენები, რომელიც **ადასტურებენ** საანგარიშგები პერიოდის ბოლოსთვის არსებულ ვითარებას და
- მოვლენები, რომელიც **მიანიშნებენ** საანგარიშგები პერიოდის დასრულების შემდგომ **შექმნილ** ვითარებას;

აუდიტორმა უნდა მოიპოვის აუცილებელი და საკმარისი მტკიცებულებები იმის დასადასტურებლად, რომ ყველა ის მოვლენა, რომელსაც ადგილი ჰქონდა აუდიტორული დასკვნის თარიღამდე, ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და მოთხოვნების მიხედვით შესწორებულია ფინანსური ანგარიშგება ან ასახულია ფინანსური ანგარიშგების ახსნა-განმარტებებში. ასს-ით **შემდგომი მოვლენები** არის ის **მოვლენები**, რომელიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორული დასკვნის თარიღს შორის დროის მონაკვეთში და ის **ფაქტები**, რომელიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტორული დასკვნის თარიღის

შემდეგ, აღნიშნულის შესახებ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აუდიტორის მიერ განახორციელებული პროცედურები უნდა მოიცავდეს შემდეგ ღონისძიებებს: აქციონერების, დირექტორთა საბჭოს და აუდიტის საამგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ ჩატარებული სხდომების ოქმების გაცნობა; გამოკითხვის წარმოება იმ საკითხების შესახებ, რაც ოქმის მონაცემებით ბუნდოვანია; იურისტების გამოკითხვა ან ადრინდელი გამოკითხვის გაფართოვება პრეტენზიებისა და სასამართლო პროცესების შესახებ; სამეურნეო სუბიექტის ბიუჯეტის, ფულადი ნაკადების პროგნოზის მონაცემების გაცნობა, სამეურნეო სუბიექტის უახლოესი შემდგომი პერიოდის შუალედური ფინანსური ანგარისგების გაცნობა და ა. შ.

**შემდგომ მოვლენებზე** აუდიტორის პასუხისმგებლობა რეგულირდება ასს 560 – "შემდგომი მოვლენები." სტანდარტი შემდგომ მოვლენებს განიხილავს ფინანსური ანგარიშგების დასრულების, დამტკიცების, გამოცემის და აუდიტორული დასკვნის თარიღებთან დამოკიდებულებაში და განმარტავს, რომ:

- **ფინანსური ანგარიშგების თარიღი** არის ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდის დამთავრების თარიღი.
- **ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღად** მიიჩნევა თარიღი, როდესაც აღიარებული უფლებამოსილი ორგანო დაადგენს, რომ მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიში, დაკავშირებული განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და ადასტურებს მისი პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
- **აუდიტორის დასკვნის თარიღი** არის აუდიტორის მიერ შერჩეული თარიღი, რომლითაც იგი ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ დასკვნას ათარიღებს. აუდიტორის დასკვნის თარიღი არ შეიძლება წინ უსწრებდეს ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს.

- **ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღი** არის თარიღი, როდესაც აუდიტორის დასკვნა და აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება მესამე მხარისთვის არის ხელმისაწვდომი. იგი უნდა იყოს სამეურნეო სუბიექტისთვის აუდიტორული დასკვნის წარდგენის ან მისი შემდგომი თარიღი.

ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომი მოვლენები იყოფა:

- 1) **მოვლენებად**, რომელს ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში მოხდა;
- 2) **მოვლენებად**, რომლიც აუდიტორის დასკვნის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე პერიოდში არის აუდიტორისთვის ცნობილი და

**3) მოვლენებად**, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ ხდება აუდიტორისათვის ცნობილი;

**ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტორის დასკვნის თარიღებს შორის მომხდარი მოვლენების შესახებ მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით**, აუდიტორმა ჩატარებული პროცედურებით, უნდა დაადგინოს რომ მომხდარი მოვლენების შესაბამისი ცვლილებები ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში და განმარტებით შენიშვნებში. ამ მიზნით აუდიტორმა უნდა განახორციელოს შემდეგი პროცედურები: აუდიტორი უნდა გაეცნოს ხელმძღვანელობის იმ ღონისძიებებს, რომელიც ჩატარდა შემდგომი მოვლენების იდენტიფიკაციის მიზნით; აუდიტორმა უნდა გამოკითხოს ხელმძღვანელობა იმის თაობაზე, მოხდა თუ არა ისეთი შემდგომ მოვლენები, რომელსაც შეეძლო გავლენა მოეხდინა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; უნდა გაეცნოს სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელი და პასუხისმგებელი პირების მიერ ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ ჩატარებულ სხდომის ოქმებს; სამეურნეო სუბიექტის უახლესი შემდგომი პერიოდის შუალედური ფინანსური ანგარიშგების გაცნობა;

მმართველ პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორმა საჭირო შემთხვევაში, შეიძლება მოსთხოვოს (ასს 580-ის თანახმად), წერილობითი ინფორმაციის წარდგენა იმის შესახებ, არის თუ არა კორექტირებული ფინანსური ანგარიშგება, ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდგომ მომხდარ ყველა იმ მოვლენის შესაბამისად, რომელიც მოითხოვდა ფინანსური ანგარიშგების შესაწორებას ან განმარტებებში ასახვას.

იმ მოვლენებზე, რომელიც აუდიტორის დასკვნისა და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე თარიღებს შორის არის ცნობილი, აუდიტორს არ ევალება რაიმე პროცედურის ჩატარება. მაგრამ თუ ცნობილი გახდა ისეთი ფაქტი, რომელსაც შეუძლია არსებითი გავლენა მოახდინოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორმა ფინანსური ანგარიშგების კორექტირების საკითხი უნდა განიხილოს

ხელმძღვანელობასთან, უნდა განსაზღვროს ფინანსური ანგარიშგების კორექტირების აუცილებლობა და დაადგინოს ხელმძღვანელობის რეაგირება აღნიშნული საკითხის მიმართ. თუ ხელმძღვანელობა **შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას**, მაშინ აუდიტორი ატარებს აუცილებელ აუდიტორულ პროცედურებს და ადგენს **ახალ აუდიტორულ დასკვნას** შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. ამასთან აუდიტორის ახალი დასკვნა არ შეიძლება დათარიღდეს შესწორებული ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღის წინა რიცხვით.

ხელმძღვანელობა თუ **არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას**, მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია მისი შესწორების აუცილებლობაში, მაშინ აუდიტორის მოსაზრება იცვლება და სამეურნეო სუბიექტს **მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა** წარედგინება. მაგრამ, თუ აუდიტორული დასკვნა უკვე წარდგენილია სამეურნეო სუბიექტისათვის, მაშინ აუდიტორმა ხელმძღვანელობას უნდა აცნობოს, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ მიაწოდონ მესამე პირს აუცილებელი შესწორებების შეტანამდე. მაგრამ თუ ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებას გამოსცემს შესწორებების გარეშე, აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები იმისათვის, რომ მისი აუდიტორული დასკვნა არ გამოიყენონ საყრდენ წყაროდ. აუდიტორის მოქმედება დამოკიდებულია იურიდიულ რჩევაზე.

**მოვლენები, რომელიც აუდიტორისათვის ცნობილი ხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ.** მას შემდეგ, რაც ფინანსური ანგარიშგება გამოიცემა, აუდიტორი არ არის ვალდებული გამოკითხვები აწარმოოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ, შეიძლება აუდიტორისათვის ცნობილი გახდეს ისეთი ფაქტები, რომლის დასკვნის მომზადების მომენტში ცოდნა, აუდიტორს იძულებულს გახდიდა შეეცვალა თავისი დასკვნა. აუდიტორმა უნდა განიხილოს, საჭიროა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა, ხელმძღვანელობა ესაუბროს ამ საკითხზე და იმოქმედოს გარემოების შესაბამისად.

თუ ხელმძღვანელობა ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები და დარწმუნდეს ხელმძღვანელების მიერ მიღებულ ზომებში, რომ ყველას, ვინც მიიღო ადრე გამოცემული ფინანსური ანგარიშგება და აუდიტორული დასკვნა, ეცნობა არსებული მდგომარეობის შესახებ. შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე შეადგინოს ახალი დასკვნა, რომელშიც უნდა ჩართოს მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცი, სადაც მინიშნებული იქნება შესწორების მიზეზი და მითითებული იქნება ადრინდელი დასკვნა.

თუ ხელმძღვანელობა არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, და ზომებსაც არ მიმართავს, რომ ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებელი სათანადოდ იყოს ინფორმირებული, მაშინ აუდიტორმა მართვაზე პასუხისმგებელ პირს უნდა აცნობოს, რომ თვითონ უზრუნველყოფს, რათა მისი დასკვნა არ იქნეს მიჩნეული საყრდენ წყაროდ. აუდიტორის მოქმედება დამოკიდებული იქნება მის უფლება-მოვალეობაზე და იურიდიულ კონსულტაციაზე.

## 6.5. ფინანსური ანგარიშგების სხვა ინფორმაცია

ფინანსურ ანგარიშგებას და აუდიტორულ დასკვნას ეკონომიკური სუბიექტი ყოველწლიურად აქვეყნებს. ამ დოკუმენტებს პრაქტიკაში "წლიურ ანგარიშგებას" უწოდებენ. გამოქვეყნებული დოკუმენტების პაკეტში საწარმომ, კანონის ან საკუთარი შეხედულების მიხედვით, შეიძლება ჩართოს სხვა სახის ფინანსური ან

არაფინანსური დანიშულების ინფორმაცია. ასეთი სახის ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას "სხვა ინფორმაცია" ეწოდება. შესაბამისად, სხვა ინფორმაცია არის ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაცია (გარდა ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნისა), რომელიც აუდირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე გაცემული აუდიტორის დასკვნის შემცველ დოკუმენტებშია წარმოდგენილი, კანონის, ნორმატიული აქტის ან ტრადიციის მიხედვით (ასს 720).

აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემცველ დოკუმენტებში წარმოდგენილი სხვა ინფორმაცია მოიცავს:

- ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილი პირების ანგარიშს სამეურნეო საქმიანობის და კონკრეტული ოპერაციების შესახებ;
- ფინანსური რეფერატები ან მნიშვნელოვანი საკითხების მოკლე მიმოხილვა;
- მონაცემები დასაქმების შესახებ;
- დაგეგმილი კაპიტალდანახარჯები;
- ფინანსური კოეფიციენტები;
- ხელმძღვანელი პირებისა და დირექტორების პიროვნული მონაცემები;
- შერჩეული კვარტალური მონაცემები.

სხვა ინფორმაციის შემოწმებისას აუდიტორის ძირითადი მიზანი არის დარწმუნდეს არსებობს თუ არა ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა დოკუმენტებს შორის არსებითი შეუსაბამობა და მიიღოს გადაწყვეტილება ამ დოკუმენტების უტყუარობის (ნდობის) შესახებ.

გარიგების არ არსებობის შემთხვევაში, აუდიტორი პასუხს არ აგებს წლიურ ანგარიშში წარმოდგენილი სხვა ინფორმაციის სისწორეზე. მაგრამ, აუდიტორმა შესაბამისი რეაგირება უნდა მოახდინოს იმ მოსალოდნელ ზიანზე, რაც შეიძლება სხვა ინფორმაციამ მიაყენოს აუდირებული ფინანსური ანგარიშგებისა და მასზე

გაცემული აუდიტორული დასკვნის საიმედობას. აუდიტორი უნდა გაეცნოს სხვა ინფორმაციას, რათა დაადგინოს, რომ აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასა და სხვა ინფორმაციას შორის არ არსებობს ისეთი არსებითი უზუსტობები, რომელიც შელახავს აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობას. უზუსტობა არსებობს მაშინ, როცა სხვა ინფორმაცია არასწორად არის ასახული ან წარდგენილი, დაამასთან ის არ არის დაკავშირებული აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან. მაგრამ, თუ სხვა ინფორმაცია ეწინააღმდეგება აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ინფორმაციას, მაშინ არსებობს შეუსაბამობა. არსებითმა შეუსაბამობამ შეიძლება წარმოიქმნას ეჭვი ადრე მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე აზრის ჩამოყალიბების საფუძველის მიმართ. სხვა ინფორმაციის გაცნობის პროცესში შეიძლება გამოვლინდეს არსებითი შეუსაბამობები. შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა მიიღოს გადაწყვეტილება აუდირებულ ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა ინფორმაციის შესწორების აუცილებლობაზე.

არსებითი უზუსტობები შეიძლება გამოვლინდეს აუდიტის დასკვნის თარიღამდე მოპოვებულ ინფორმაციაში. შესაბამისად, შესწორებას უნდა დაექვემდებაროს ან ფინანსური ანგარიშგება ან სხვა ინფორმაცია, ამასთან ნებისმიერ შემთხვევაში აუცილებელია ხელმძღვანელობასთან შეთანხმება. შესაბამისად:

- თუ აუცილებელია შესწორდეს აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება, მაგრამ ხელმძღვანელი უარს ამბობს შესწორებაზე, მაშინ აუდიტორის დასკვნაში უნდა განხორციელდეს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირება;
- თუ აუცილებელია **სხვა ინფორმაციის** შესწორება, მაგრამ ხელმძღვანელი უარს ამბობს მის შესწორებაზე, აუდიტორმა

ა) დასკვნაში უნდა ჩართოს სხვა **გარემოებათა ამსახველი აზრები**, რომელშიც შესაბამისად იქნება აღწერილი არსებითი უზუსტობა; ან

ბ) თავი შეიკავოს აუდიტორული დასკვნის გაცემისგან; ან

გ) გავიდეს აუდიტორული გარიგებიდან, თუ ეს კანონით შესაძლებელია.

თუ აუდიტის დასკვნის თარიღის შემდეგ მოპოვებულ ინფორმაციაში აღმოჩნდება არსებითი უზუსტობები, მაშინ შესწორებას უნდა დაექვემდებაროს ან ფინანსური ანგარიშგება ან სხვა ინფორმაცია, შესაბამისად:

- თუ აუცილებელია შესწორდეს აუდირებული ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორი ასრულებს ასს 560-ით "შემდგომი მოვლენები" გათვალისწინებულ პირობებს (მუხ.10-17, ხელმძღვანელობა თუ შეასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, მაშინ აუდიტორი ატარებს აუცილებელ აუდიტორულ პროცედურებს და ადგენს ახალ აუდიტორულ დასკვნას შესწორებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ხოლო თუ არ ასწორებს ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ აუდიტორი დარწმუნებულია მისი შესწორების აუცილებლობაში, მაშინ აუდიტორის მოსაზრება იცვლება და სამეურნეო სუბიექტს მოდიფიცირებული აუდიტორული დასკვნა წარედგინება);
- თუ აუცილებელია **სხვა ინფორმაციის** შესწორება და ხელმძღვანელი თანახმაა მის შესწორებაზე, აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს საჭირო პროცედურები, რომელიც შეიძლება მოიცავდეს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომების მიმოხილვას, იმის თაობაზე, რომ ყველა დაინტერესებულმა პირმა, რომელმაც ადრე გამოცემული

ფინანსური ანგარიშგება, აუდიტორული დასკვნა და სხვა ინფორმაცია მიიღო, დამატებით ინფორმირებულები არიან აღნიშნული შესწორების შესახებ.

- თუ აუცილებელია **სხვა ინფორმაციის** შესწორება, მაგრამ ხელმძღვანელი უარს ამბობს აღნიშნული შესწორების შეტანაზე, აუდიტორმა უნდა მიიღოს შესაბამისი ზომები, კერძოდ, სხვა ინფორმაციასთან დაკავშირებული პრობლემების შესახებ მართვის უფლების მქონე ყველა პირს წერილობით უნდა აცნობოს.

## ლიტერატურა

1. აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის სახელმძღვანელო (2009 წლის გამოშვება)
2. აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების ეთიკის საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი (2008 წლის გამოცემა) 1 ნაწილი
3. კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. თბ. 2012 წ 29 ივნისი. #6598- რს. (კანონპროექტი)
4. საქართველოს 1995 წლის 7 თებერვლის კანონი "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ."
5. აუდიტის ეთიკის კოდექსი. "ფინანსები" 1997
6. რ. მონტგომერი, "მონტგომერ-აუდიტი" თბილისი, "ფინანსები", 1998;
7. ე. ცირამუა, აუდიტი: თეორია, მეთოდოლოგია, ტექნიკა. თბილისი, 2009.
8. Адамс – Основы Аудита, М. "Аудит", 1995
9. Аренс Э., Лоббек Дж. – Аудит. М., 1995
10. Ерофеева В. А. Пискунов В.А. Битиукова Т.А.– Аудит. М. Юрайт. 2010;
11. А.Д. Шеремет, В.П. Суйц - Аудит : Учебник - М 2005 -(Классический университетский учебник)

