

ასოც. პროფ. ნანა სრესელი

საგანი: აუდიტის საფუძვლები

თავი 1. აუდიტის არსი და მისი ადგილი კონტროლის სისტემა

- 1.1. კონტროლის არსი, სახეები და ფუნქციები
- 1.2. აუდიტის წარმოშობისა და განვითარების წინაპირობები
- 1.3. აუდიტის არსი, მიზანი, ამოცანები და სახეები
- 1.4. აუდიტის ფუნდამენტური პრინციპები



მიზანი:

ამ თემის შესწავლის შემდეგ სტუდენტმა უნდა იცოდეს: კონტროლის არსი და სახეები: წინასწარი, მიმდინარე, შემდგომი კონტროლი; კონტროლის განხორციელების ფორმები; კონტროლის, როგორც მართვის ფუნქციის როლი; კონტროლის განხორციელების კრიტერიუმები; კონტროლის ღონისძიებების ეფექტიანობის მახასიეთებლები; აუდიტის არსი, მიზანი, სახეები და ფუნდამენტური პრინციპები; აუდიტის წარმოშობის წინაპირობები; აუდიტის განვითარების ეტაპები და ძირითადი ტენდენციები.

1.1. კონტროლის არსი, სახეები და ფუნქციები

კონტროლი მართვის სისტემის მნიშვნელოვანი ელემენტია და მართვის ყველა დონეზე ხორციელდება. **კონტროლი** ფრანგული სიტყვაა – „controle“ და პირდაპირი გაგებით „შემოწმებას“ ნიშნავს. კონტროლი არის ორგანიზაციაში მიმდინარე მოცდენების მონიტორინგის, შედარებისა და კორექტირების პროცესი. მისი მიზანია დაადგინოს, რამდენად შეესაბამება ორგანიზაციის მდგომარეობა ოპტიმალურს, სტანდარტებით დადგენილს. კონტროლმა უნდა უზრუნველყოს ორგანიზაციის:

- მართვის სტრუქტურების მიზნების განხორციელება;
- ეკონომიკური რესურსების ეფექტიანი გამოყენების მიმართულებების დადგენა;
- ნაკლოვანებების და დარღვევების გამოვლენა;
- ნაკლოვანებების აღმოფხვრა და დარღვევების შედეგების კორექტირება.

კონტროლი, როგორც მართვის **დამოუკიდებელი ფუნქცია**, ადგენს იმ შესაბამისობებს რომელიც არსებობს ორგანიზაციაში მიმდინარე პროცესებსა და ამ პროცესებთან დაკავშირებულ მმართველობით გადაწყვეტილებებს შორის. კონტროლი წარმოადგენს მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღების დასკვნით ეტაპს და უნდა უზრუნველყოს საქმიანობის იმ გზით წარმართვა, რომ მიღწეული იყოს ორგანიზაციის მიზნები. კონტროლი ეფექტიანი უნდა იყოს. კონტროლი ეფექტიანია თუ ასახავს ორგანიზაციის საერთო პრიორიტეტებს და არის:

- **შესაბამისი;**
- **თავისდროული** და **თანმიმდევრულად** განხორციელებადი;
- **მოქნილი** სიახლეებთან შესაგუებლად;
- **მარტივი** გამოყენებული მეთოდების თვალსაზრისით;
- **ეკონომიური** დანახარჯების თვალსაზრისით;
- **დაკავშირებული** ორგანიზაციის მიზნებთან;
- **უწყვეტი**, განხორციელების კუთხით.

კონტროლის უწყვეტობა უზრუნველყოფს ორგანიზაციის სტაბილურ ფუნქციონირებას და გულისხმობს:

- აქცენტების გადატანას გასული პერიოდის შედეგების ანალიზიდან პერსპექტიულ ანალიზზე;
- მართვის მოქნილი სისტემის ჩამოყალიბებას გარე ფაქტორების ზემოქმედებაზე ორგანიზაციის სწრაფი რეაგირებისათვის;
- მოქმედებების გონივრული მექანიზმის შექმნას, კრიზისული სიტუაციებიდან ბიზნესის განრიდებისა და სიცოცხლისუნარიანობის შესანარჩუნების მიზნით.

ორგანიზაციულად ფუნქციონირებს კონტროლი შემდეგი სტრუქტურა:

- **სახელმწიფო კონტროლი;**
- **საუწყებო კონტროლი;**
- **შიდა კონტროლი;**
- **დამოუკიდებელი კონტროლი - აუდიტი.**

სახელმწიფო კონტროლი ახორციელება სახელმწიფო კონტროლის უმაღლესი ორგანო. სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო იყო კონტროლის პალატა. *(საქართველოს კონტროლის პალატის ისტორია 1918 წლიდან იწყება. კონტროლის ორგანიზაცია და მოქმედების წესი რევულირდებოდა კანონით „საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის სახელმწიფო კონტროლის შესახებ“. 1921 წლიდან საქართველოს კონტროლის სისტემა საბჭოთა კავშირის (სსრკ) კონტროლის სისტემის*

ერთ-ერთ შემადგენელ ნაწილად გარდაიქმნა, რომელიც 1965 წელს ჩამოყალიბდა სახალხო კონტროლის კომიტეტად და არსებობდა 1991 წლამდე, საქართველოს დამოუკიდებლობის აღდგენამდე).

1992 წელს დაარსებული კონტროლის პალატა წარმოადგენდა 1918-1921 წლებში მოქმედი სახელმწიფო კონტროლის პალატის სამართალმემკვიდრეს და იარსება 2008 წლამდე. 2008 წლიდან კონტროლის პალატა – კონტროლის უმაღლესი ორგანოს ინსტიტუციონალური რეფორმების საფუძველზე სახელმწიფო აუდიტის სამსახურად გარდაქმნა. რეფორმის ფარგლებში შეიქმნა და დაინერგა **ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის** მეთოდოლოგიები, ამოქმედდა **აუდიტის ხარისხის კონტროლის** სისტემა.

2012 წლის 1 ივლისიდან – საქართველოს კანონით „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ – სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო ჩამოყალიბდა „**სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის**“ სახით. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციის, საქმიანობის წესს და უფლებამოსილებას განსაზღვრავს კანონი. კანონის თანახმად სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ხელმძღვანელობს შემდეგი ძირითადი პრინციპებით:

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

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის ერთიანი, ცენტრალიზებული სისტემა. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური **ემორჩილება მხოლოდ კანონს**. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს ხელმძღვანელობს გენერალური აუდიტორი. გენერალურ აუდიტორს პარლამენტის თავმჯდომარის წარდგინებით, პარლამენტი ირჩევს 5 წლის ვადით. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ყოველწლიურ ანგარიშს თავისი საქმიანობის შესახებ, წარუდგენს პარლამენტს საანგარიშგებო წლის მომდევნო წლის 1 ივნისამდე. ყოველწლიური ანგარიში საჯაროდ ქვეყნდება. აკრძალულია ნებისმიერი ისეთი ქმედება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურზე, რომელმაც შეიძლება შეზღუდოს მისი დამოუკიდებლობა. დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა და ანგარიშის მოთხოვნა თუ კანონით არ არის გათვალისწინებული. კანონის თანახმად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საფინანსო-ეკონომიკურ, სამართლებრივ და ორგანიზაციულ საქმიანობას, აუდიტის ხარისხის კონტროლისა და შიდა კონტროლის პროცედურებს ამოწმებს საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით შექმნილი კომისია.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორული უფლებამოსილება ვრცელდება საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლებების ორგანოებზე, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებზე, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებზე, საქართველოს ეროვნულ ბანკზე, სახელმწიფოს, ავტონომიური რესპუბლიკის ან/და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის მიერ 50 პროცენტი და მეტი წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებზე, სხვა იურიდიულ პირებზე, ფიზიკურ პირებზე, ორგანიზაციებსა და დაწესებულებებზე.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური დამოუკიდებელია:

- ✓ **უწყებრივად;**
- ✓ **ფინანსურად;**
- ✓ **ფუნქციონალურად და**
- ✓ **ორგანიზაციულად.**

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, როგორც სახელმწიფო კონტროლის უმაღლესი

ორგანო, გაერთიანებულია საერთაშორისო ორგანიზაციებში და წარმოადგენს:

- ✓ 1992 წლიდან – INTOSAI-s – უმაღლეს აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის წევრს;
- ✓ 1993 წლიდან -EUROSAI-s – უმაღლეს აუდიტორულ ინსტიტუციათა ევროპული ორგანიზაციის წევრს, და
- ✓ 2004 წლიდან – SOSAI-ის-უმაღლეს აუდიტორულ ინსტიტუციების აზიური ორგანიზაციის წევრს.

საუწყებო კონტროლი ხორციელდება კონკრეტული უწყების მიერ და შესაბამისი საკანონმდებლო-ნორმატიული აქტებით რეგულირდება. ფინანსთა სამინისტროს უწყებები – შემოსავლების სამსახური და საბაჟო დეპარტამენტი აკონტროლებენ სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსავლების გენერირებას, სახელმწიფო ფინანსური სახსრების და ბიუჯეტიდან დაფინანსების გამოყენების მიზნობრიობას და ა.შ. ეკონომიკური დანაშაულის პრევენციის, გამოვლენის და აღკვეთის მიზნით, ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ფუნქციონირებს სპეციალური სამართალდამცავი უწყება ფინანსური პოლიცია.

შიდა კონტროლი არის დინამური და ინტეგრირებული პროცესი, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს ორგანიზაციებისა და დაწესებულებების მიზნების მიღწევა. შიდა კონტროლი მოიცავს მენეჯერული, ფინანსური და კონტროლის სხვა მექანიზმებს, მათ შორის შიდა აუდიტსაც. ფინანსური მართვა და კონტროლი, შიდა აუდიტთან ერთად ქმნიან **შიდა კონტროლის სისტემას**.

შიდა კონტროლის სისტემა რეგულირდება კანონით „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ.“ კანონი განსაზღვრავს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის წესს სახელმწიფო სექტორში. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და განვითარებას კოორდინაციას უწევს ფინანსთა სამინისტრო. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა შედგება იგულისხმება:

ა) **ფინანსური მართვა და კონტროლი (FMC)–მენეჯმენტი და მენეჯმენტის კონტროლი;**

ბ) **შიდა აუდიტი (AI);**

გ) **ჰარმონიზაციის ცენტრი.**

შიდა კონტროლის სისტემა ახორციელებს ორგანიზაციებისა და დაწესებულებების საქმიანობის ეფექტიანად და კანონის შესაბამისად ფუნქციონირებაზე კონტროლს. ორგანიზაციები, დადგენილი წესის შესაბამისად, შეიმუშავენ ფინანსური მართვისა და კონტროლის საკუთარ სისტემებს, რათა უზრუნველყონ ფინანსური მართვის პროცესების გაუმჯობესება, ამოცანების შესრულება და მიზნების მიღწევა.

შიდა აუდიტი, როგორც დამოუკიდებელი- მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, განსაზღვრავს ორგანიზაციის მიერ რესურსების ეფექტიან და მიზნობრივ დანიშნულებით გამოყენებას და უზრუნველყოფს შიდა კონტროლის სისტემის მდგრადობას. შიდა აუდიტის სუბიექტი თანამშრომლობს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს მოთხოვნის შემთხვევაში აწვდის შესაბამის ინფორმაციას და/ან დოკუმენტაციას. შიდა აუდიტი ფუნქციონირებს:

- ✓ **საქართველოს სამინისტროებში;**
- ✓ **ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებში;**
- ✓ **საჯარო სამართლის იმ იურიდიულ პირებში, რომლებიც ბიუჯეტის სახსრებით ფინანსდება და რომელთა ჩამონათვალსაც განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა;**

- ✓ კერძო სამართლის იმ იურიდიულ პირებში, სადაც აქციების ან წილის 50%-ზე მეტს სახელმწიფო ფლობს;
- ✓ საბიუჯეტო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში, მათი გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ასევე შიდა აუდიტის სისტემის განვითარებაზე კოორდინაციას და ჰარმონიზაციაზე პასუხისმგებელ ორგანოს წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი ანუ **ჰარმონიზაციის ცენტრი**. მის საქმიანობა რეგულირდება მთავრობის დადგენილებით დამტკიცებული „ჰარმონიზაციის ცენტრის დებულებით“. ჰარმონიზაციის ცენტრი ანგარიშვალდებულება საქართველოს მთავრობის წინაშე. ჰარმონიზაციის ცენტრში იქმნება **სამდივნო**, რომელიც უზრუნველყოფს და აკონტროლებს სახელმწიფო სექტორში შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას. სამდივნოს შემადგენლობას განსაზღვრავს და ამტკიცებს ფინანსთა მინისტრი. სამდივნოს ორგანიზაციულ და მატერიალურ უზრუნველყოფას ახორციელებს ფინანსთა სამინისტრო.

აუდიტი დამოუკიდებელი კონტროლის ფორმაა და არის საბაზრო ეკონომიკის თანმხლები. აუდიტი ლათინური სიტყვაა – „audit“ და პირდაპირი გაგებით ნიშნავს „ის იხმენს.“ აუდიტი (აუდიტორული მომსახურება, საქმიანობა) არის აუდიტორის მიერ შესაბამისი სტანდარტებით (საერთაშორისო ან ეროვნული) ჩატარებული სამუშაო, რომელიც უზრუნველყოფს რომ:

ა) აუდიტორმა გამოთქვას მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება არის უტყუარი, სამართლიანი, სრული და მომზადებულია წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით;

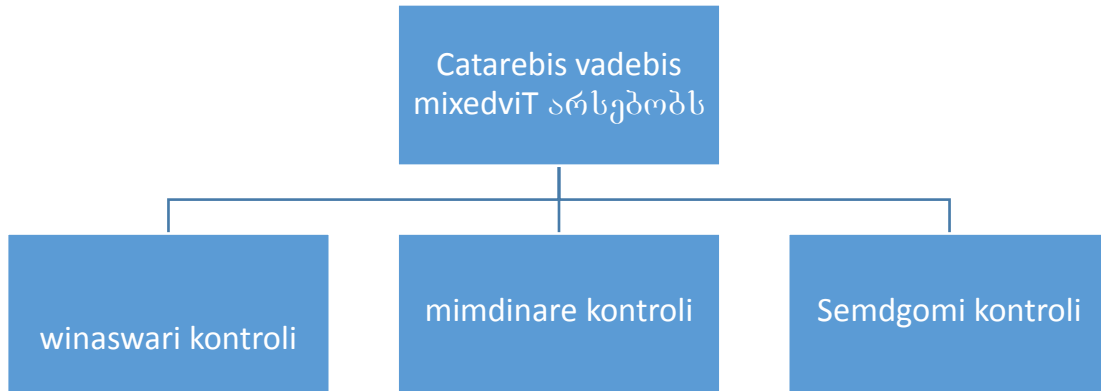
ბ) აუდიტორმა ჩამოაყალიბოს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვით;

გ) აუდიტორმა ჩამოაყალიბოს დასკვნა ან გამოთქვას მოსაზრება სხვა დასაბუთებული ან სხვა მარწმუნებელი გარიგების საფუძველზე.

აუდიტი ხორციელდება შესაბამისი უფლებამოსილებისა და სათანადო კვალიფიკაციის მქონე პროფესიონალის მიერ. აუდიტის, როგორც დამოუკიდებელი კონტროლის ფორმის ჩამოყალიბება განაპირობა პრაქტიკაში განხორციელებულმა შემდგმა პროცესებმა, კერძოდ:

- ✓ **კონტროლის ობიექტების გამიჯვნამ** საკუთრების ფორმებისა, და დაფინანსების წყაროების ხედვით;
- ✓ **კონტროლის სუბიექტებს გამიჯვნამ** სახელმწიფო, უწყებრივ, შიდა სამეურნეო, და დამოუკიდებელ სუბიექტებად;
- ✓ **კონტროლს დაქვემდებარებული საკითხების გამიჯვნამ** შინაარსის მიხედვით: ბიუჯეტის შემოსავლების და ხარჯების ფორმირება; ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობა; ეფექტიანობის ზრდის რეზერვების შეფასება; ეკონომიკური პოტენციალის გამოყენების გაუმჯობესება და ა. შ.
- ✓ **კონტროლის სუბიექტების მოქმედების სფეროების გამიჯვნამ** სახელმწიფო, ადგილობრივი, შიდა აუდიტორების და დამოუკიდებელი აუდიტორების მოქმედების სფეროებად.

კონტროლი, ჩატარების ვადების მიხედვით, იყოფა **წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლის** სახეებად.



წინასწარი კონტროლი გამაფრთხილებელი კონტროლია. იგი ხორციელდება სამეურნეო პროცესების დაწყებამდე, ატარებს პროფილაქტიკურ ხასიათს და ორიენტირებულია მომავალზე. წინასწარი კონტროლის ობიექტები შეიძლება იყოს შრომითი, მატერიალური და ფინანსური რესურსები. მაგალითად, მატერიალური რესურსების (მასალების რაოდენობა, ხარისხი, და ა. შ.) კონტროლის შედეგებმა შეიძლება დასამზადებელი პროდუქციის ხარისხის მოსალოდნელ ცვლილებაზე მიგვანიშნოს. წინასწარი კონტროლის მიზანია ადრეულ სტადიაშივე აღმოფხვრას არაკანონიერი და არაეფექტიანი მოქმედებები. მისი დახმარებით ვლინდება არამიზნობრივი დანიშნულებით რესურსების გამოყენება, თუ საწარმოში ასეთს ადგილი აქვს. (მაგალითად: უფლებამოსილების მინიჭებისა და დამოწმების პროცედურები, ხელშეკრულების პროექტების შეთანხმება პასუხისმგებელ პირებს შორის და ა.შ.) ამრიგად, წინასწარი კონტროლი არის პრევენციული კონტროლის მექანიზმი.

მიმდინარე კონტროლი ტარდება პერმანენტულად – სამეურნეო ოპერაციების განხორციელების პროცესში. ასეთ დროს აღმოჩენილი პრობლემების გადაჭრა შეიძლება ნაკლები დანახარჯებით. მაგალითად, ნადდი ფულის დათვლა სალაროში თანხის მიმღებზე გადაცემის მომენტში, საავანსო ანგარიშების მიღება და ა.შ. მიმდინარე კონტროლი თავისი არსით ოპერატიული კონტროლის ფორმაა და მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ოპერატიული მართვის პროცესში.

შემდგომი (ანუ უკუკავშირითი) კონტროლი ტარდება რეტროსპექტულად – საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ. მაგალითად, საგადასახადო შემოწმება საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენის შემდეგ და ა. შ. შემდგომი კონტროლის სტადიაზე ვლინდება ის ხარვეზები და ნაკლოვანებები, რომელიც დაშვებული იყო წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის პროცესებში. კონტროლის მოცემულ ეტაპზე ხარვეზების გამოსწორება ხშირად ვერ ხერხდება, რაც კონტროლის ამ ფორმის მთავარი პრობლემაა. შემდგომ კონტროლს უპირატესობებიც აქვს, კერძოდ: მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, მენეჯერებს შეუძლიათ დაადგინონ, თუ რამდენად შესრულებადი იყო ის გეგმები და ამოცანები, რომელიც მენეჯერებმა დაგეგმვის პროცესში შეიმუშავეს; შემდგომი კონტროლის მიზანია შესაძლო ცდომილებების და უწესრიგობათა გამოვლენა, რითაც იგი ირიბი პრევენციული კონტროლის ფუნქციას ასრულებს. შემდგომი კონტროლი პროცესში მოპოვებული ინფორმაციას მენეჯერები იყენებენ მომდევნო პერიოდის დაგეგმვის პროცესში. შემდგომი ანუ უკუკავშირითი კონტროლი ზრდის ასევე ადამიანების მოტივაციას, რადგან მათ სურთ იცოდნენ, რამდენად კარგად ასრულებენ სამუშაოს.

შემდგომ კონტროლს მიეკუთვნება აუდიტი (დამოუკიდებელი), რევიზია, მონიტორინგი, ექსპერტიზა, და ა.შ. ზოგჯერ კონტროლის ფორმას მიაკუთვნებენ აღრიცხვასაც, მათ შორის ბუღალტრულს – მისთვის დამახასიათებელი მაკონტროლე ფუნქციიდან გამომდინარე.

შემდგომი კონტროლის ფორმებია აუდიტი და რევიზია. რევიზია ლათინურია – „revision“ და პირდაპირი გაგებით „გადასინჯვას“ ნიშნავს. რევიზია ტარდება რწმუნებული ორგანოს (უწყების) ან ორგანიზაციის შესაბამისი სტრუქტურის მიერ. მისი მიზანია საწარმოების, ორგანიზაციების და დაწესებულების საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის მდგომარეობის, თანამდებობის პირების სამსახურებრივი უფლებამოსილების (ქმედების), კანონების და ინსტრუქციების დაცულობის, დარღვევების არარსებობის, დოკუმენტების ნამდვილობის შემოწმება და ჩანაწერების კონტროლი. რევიზიის მიზანები, ამოცანები და განხორციელების წესები ადაპტირებულია საგადასახადო კონტროლის (მოიცავს საგადასახადო აუდიტს) და ორგანიზაციის შიდა კონტროლის (მოიცავს შიდა აუდიტს) სისტემებში.

საერთო მახასიათებლების მიუხედავად, შემდგომი კონტროლის ფორმებს შორის პრინციპული განსხვავებები არსებობს. კერძოდ:

სქემა 3

		დამოუკიდებელი აუდიტი	საგადასახადო აუდიტი
1	მმართველობითი კავშირები	ახორციელებს აუდიტორი ან აუდიტორი ფირმა, რომლის ერთადერთი მიზანია აუდიტორული საქმიანობა. აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება აუდიტორსა და დამკვეთს შორის დადებული ხელშეკრულების შესაბამისად . ხელშეკრულება ითვალისწინებს ანაზღაურებადი მომსახურების გაწევას, რომელშიც აუდიტორი გამოდის შემსრულებლის, ხოლო აუდიტირებული სუბიექტი კი დამკვეთის სტატუსით. ისინი გარიგების თანასწორუფლებიანი მონაწილენი არიან და წარმოადგენენ ურთიერთდამოუკიდებელ მხარეებს თავისუფალი არჩევანის უფლებით. მათ შორის ყალიბდება ჭრიჭონტალური დამოკიდებულება „შემოწმებელი – შემოწმებული“.	ნიშნავს მართვის ორგანოების ან ხელმძღვანელი პირის ბრძანების ან განკარგულების საფუძველზე. საგადასახადო აუდიტი ჩატარებაზე გაიცემა განკარგულებითი დოკუმენტი – ბრძანება, განკარგულება და ა.შ. საგადასახადო აუდიტის მიზანი ყალიბდება განკარგულებითი დოკუმენტის საფუძველზე. შესაბამისად, საგადასახადო აუდიტი წარმოადგენს ადმინისტრაციული (ვერტიკალური) ურთიერთობის ტიპს. საგადასახადო აუდიტი (რევიზია) ორიენტირებულია ვერტიკალურ კავშირებზე და ადმინისტრირებულია შემდგომი სტრუქტურის მხრიდან.
2	შემოწმების მიზნები	გამოხატოს აზრი ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობის და სამართლიანობის შესახებ,	გამოავლინოს ნაკლოვანებები მათი შემდგომი აღმოფხვრის მიზნით.

		გაუწიოს დახმარება და მომსახურება კლიენტს;	
3	შემოწმება, როგორც საქმიანობის სახე;	არის სამეწარმეო საქმიანობა	არის საშემსრულებლო საქმიანობა
4	შედგების წარდგენის ფორმა	მთავრდება „აუდიტორული დასკვნით“. იგი წარმოადგენს იურიდიულ დოკუმენტს ყველა მომხმარებლისთვის. დასკვნა მოიცავს ჩანაწერს ფინანსური ანგარიშგების ობიექტურობის და საიმედოობის შესახებ.	სრულდება „საგადასახადო შემოწმების აქტით“, რომელიც მოიცავს მონაცემებს საგადასახადო შემოწმების შესახებ და დასკვნით დებულებებს და სხვადასხვა შინაარსის დანართებს.
5	შესასრულებელი სამუშაოების მოცულობა	ემყარება გონივრული საკმარისობის პრინციპს, რომელიც ორიენტირებულია დანახარჯებისა და შედეგების თანაფარდობაზე;	ემყარება მაქსიმალურ სიზუსტეს და დამნაშავე პირებისა და ზარალის მოცულობის გამოვლენის პრინციპს
6	სამართლებრივი რეგულირება	რეგულირდება სამოქალაქო სამართლის ნორმებით, სამეურნეო ხელშეკრულების საფუძველზე;	რეგულირდება ადმინისტრაციული სამართლის ნორმებით, ხელმძღვანელის ბრძანების ან განკარგულების საფუძველზე;
7	მომსახურების ანაზღაურების პრინციპი	აუდიტორული მომსახურების ღირებულებას იხდის კლიენტი ან ის ორგანო, რომელიც საჭიროებს აუდიტორული დასკვნის მიღებას;	საგადასახადო აუდიტის აუდიტორის ანაზღაურება ხორციელდება შრომის ანაზღაურების (ხელფასის) სახით და იხდის ზემდგომი რგოლი;
8	დამოუკიდებლობის ხარისხი	აუდიტორის დამოუკიდებლობა შეფარდებითია, რადგან აუდიტორული კომპანია ფინანსურად დამოკიდებულია აუდირებულ ობიექტზე;	საგადასახადო აუდიტის აუდიტორის დამოუკიდებლობა აბსოლუტურია, რადგან ფინანსურად და ორგანიზაციულად დამოუკიდებლები არიან აუდირების ობიექტისგან;
9	პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევა	უდიტორი ვალდებულია არაფეროვანი მომსახურებით მიყენებული ზარალის საკომპენსაციოდ პროფესიული პასუხისმგებლობა დააზღვიოს არანაკლები 100,000 ლარით;	საგადასახადო აუდიტის აუდიტორის პროფესიული პასუხისმგებლობის დაზღვევა სავალდებულო არ არის.

10	შემოწმების დასკვნის მომხმარებლები	აუდიტორის დასკვნით დაინტერესებულია ფინანსური ანგარიშგების შიდა და გარე მომხმარებლები;	საგადასახადო შემოწმების აქტი განკუთვნილია პირთა განსაზღვრული წრისათვის (მაგ. მესაკუთრეები და აღმასრულებელი მენეჯერები), რომლის შემადგენლობაც რეგლამენტირებულია შიდა ნორმატიული დოკუმენტებით.
----	-----------------------------------	---	--

12 აუდიტის წარმოშობის წინაპირობები და განვითარების ეტაპები



ინფორმაცია კონტროლის შესახებ ადრეული პერიოდის ისტორიულ წყაროებში არსებობს. ჯერ კიდევ ძველ ეგვიპტეში (ჩვ.წ.აღ. 3-ე საუკუნეში) მოღვაწეობდნენ მოხელეები, რომლებიც ითავსებდნენ და ასრულებდნენ ად-

რიცხვის, მართვისა და კონტროლის ფუნქციებს. რომის იმპერიაში (1-26 წწ ჩვ.წ.აღრ.) კონტროლის ფუნქციები ხორციელდებოდა სპეციალური სამსახურების მოხელეების – კურატორების, პროკურორების და კვესტორების მიერ.

კურატორები (მნიშვნელობა: მზრუნველი, მეურვე) იყვნენ პირები, რომელმაც მინდობილი ჰქონდა რაიმე სამუშაოს მეთვალყურეობა;

პროკურორები (მნიშვნელობა: ვმართავ, განვაგებ ვისიმე სახელით) იყვნენ მოხელეები, რომლებიც განაგებდნენ გადასახადების აკრეფას სახელმწიფოში;

კვესტორებს (მნიშვნელობა: გამოკითხვა, გამოძიება) რომში ეკავათ კონსულების თანაშემწის თანამდებობა და განაგებდნენ ფინანსებს, ახორციელებდნენ საზინის ზედამხედველობას და აკონტროლებდნენ საბაჟო გადასახადებს.

აუდიტი თანამედროვე შინაარსით, შედარებით გვიანი (დაახლოებით 200 წლის წინ), ხოლო აუდიტის სტანდარტები კი კიდევ უფრო გვიანდელი (დაახლოებით 100 წლის

წინ) პერიოდის ლიტერატურულ წყაროებშია მოცემული. საერთაშორისო პრაქტიკაში, აუდიტის ჩამოყალიბებისა და განვითარების პროცესი რამდენიმე ეტაპად შეიძლება დაიყოს:

პირველი ეტაპი მოიცავს იმ პერიოდს, რომელმაც განაპირობა აუდიტის წარმოშობის ისტორიული აუცილებლობა. აუდიტის წარმოშობის ზუსტი თარიღის შესახებ რამდენიმე მოსაზრება არსებობს. კერძოდ, პირველი ბუღალტერ-აუდიტორები მოღვაწეობდნენ ინგლისში მე-19 საუკუნის შუა ხანებში. 1862 წელს მიღებული იქნა კანონი „კომპანიების შესახებ“, რომლიც მიუთითებდა კომპანიებში წელიწადში ერთხელ, **სავალდებულო აუდიტის** ჩატარების აუცილებლობაზე.

1867 წ. საფრანგეთში მიღებულ იქნა კანონი „სააქციო კომპანიების ბალანსების სავალდებულო შემოწმების შესახებ.“ კანონის თანახმად, კომპანიების ბალანსების შემოწმება უნდა განხორციელდებოდა იყო განსაკუთრებული პროფესიონალების - 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 მმართველებს (მენეჯერებს) ანდობდნენ. მმართველი სხვა პირის ქონების მართვის უფლებამოსილებით არის აღჭურვილი და ანგარიშვალდებულება ეკისრებათ იმ გადაწყვეტილებებზე, რომელსაც იღებენ თავისი ფუნქციების შესრულებისას. ანგარიშვალდებულება ეფექტიანი კორპორაციული მართვის მნიშვნელოვანი ცნებაა. 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.

მე-2 ეტაპი. ამ ეტაპისთვის დამახასიათებელია ცვლილებების განხორციელება აუდიტის მეთოდოლოგიაში. კერძოდ, **წარმოშვა შერჩევითი აუდიტი.** მე-19-მე-20 საუკუნეების მიჯნაზე მსოფლიო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელიაწრაფი ზრდის ტემპები. იქმნება ტრანსნაციონალური კომპანიები და საწარმოთა გაერთიანებები. ბიზნესმა დივერსიფიკაცია დაიწყო გეოგრაფიული და ფუნქციონალური ნიშნის მიხედვით. ბუღალტრული აღრიცხვის ისტორიისათვის ეს პერიოდი აღსანიშნავია იმით, რომ წარმოშვა **კონსოლიდირებული ბალანსები**, რომელთაგან პირველი დათარიღებულია 1904 წლით. ინფორმაციის მოცულობის მკვეთრი ზრდის პირობებში, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება **მთლიანი მეთოდით** ზრდიდა აუდიტის მოცულობას და ვადებს. ამდენად ამ მეთოდის გამოყენება აუდიტში ნაკლებ ეფექტიანი იყო. აღნიშნულმა გარემოებამ საფუძველი ჩაუყარა აუდიტში **შერჩევითი მეთოდის** გამოყენებას. ასეთ პირობებში ჩამოყალიბდა მოძღვრება **შიდა კონტროლის** სისტემის შესახებ და აუცილებელი გახდა აუდიტის პროცესში შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება.

მე-3 ეტაპი. ეს ეტაპი მოიცავს აუდიტის განვითარების პერიოდის იმ მონაკვეთს, როდესაც დაიწყო აუდიტის **ნორმატიული რეგულირება.** კერძოდ, 1929-1933 წლების მსოფლიო ეკონომიკურმა კრიზისმა შესამჩნევი ბიძგი მისცა აუდიტის განვითარებას. საწარმოთა მასიურმა გაკოტრებამ განაპირობა აუდიტორული შემოწმების მნიშვნელოვნად გამკაცრება, და უზრუნველყო აუდიტორების დამოუკიდებლობის გაფართოვება.

1931 წელს გერმანიაში მიიღეს კანონი „სავალდებულო აუდიტის შესახებ“ და შეიმუშავეს შემოწმების პროცესის რეგლამენტი.

1934 წელს აშშ-ში შეიქმნა „ფასიანი ქაღალდების და საბირჟო ოპერაციების კომისია“. კომისიამ ჩამოაყალიბა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების რეგულირების ნორმატივები. ამ პერიოდიდან, იმ სააქციო საზოგადოებების წლიური ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აქციებიც ფასიანი ქაღალდების ბირჟაზეა კოტირებული, სავალდებულო წესით უნდა იყოს დადასტურებული აუდიტორული ფირმის ან აუდიტორის მიერ.

მე-4 ეტაპი: ამ ეტაპისთვის დამახასიათებელია **პირველი პროფესიული აუდიტორული გაერთიანებების წარმოშობა**. კერძოდ, 1942 წელს საფრანგეთში შეიქმნა ბუღალტერ – ექსპერტებისა და ატესტირებული ბუღალტრების პალატა. 1945 წელს პალატის საქმიანობის რეგლამენტაცია მოხდა მთავრობის დეკრეტით და ბუღალტერ – ექსპერტებისა და ატესტირებული ბუღალტრების პალატა მოექცა ეკონომიკისა და ფინანსთა სამინისტროს მეთვალყურეობის ქვეშ.

1940 წელს, ნორმატიული დოკუმენტებით გამყარდა აუდიტის მიზანი- **“აზრის გამონატვა წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე”**, რომელიც დღემდე უცვლელია. ამ პერიოდიდან იწყება ეროვნული სტანდარტების შემუშავება აუდიტში.

1950 წლიდან ჩამოყალიბდა **მოდერნობა შიდა კონტროლის სისტემაზე** და 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.

დამოუკიდებელ აუდიტზე სახელმწიფოს ზეგავლენის ხარისხის მიხედვით ვითარდება აუდიტის ორი მიმართულება. კერძოდ, აშშ-ში (მონტგომერი) და დიდ ბრიტანეთში (დიქსი) აუდიტორული ორგანიზაციები შედარებით დამოუკიდებელია, ისინი თვითონ ქმნიან პროფესიულ გაერთიანებებს, ამზადებენ აუდიტორებს, ანიჭებენ შესაბამის კვალიფიკაციას და ახორციელებენ მათი საქმიანობის კონტროლს.

კონტინენტური ევროპის ქვეყნებში აუდიტი რეგლამენტირებულია და ხელისუფლება აუდიტზე ახორციელებს მკაცრ ზედამხედველობას.

მე-5 ეტაპი. ამ ეტაპზე მიღწეული იქნა აუდიტორული პრაქტიკის ერთგვაროვნება საერთაშორისო დონეზე. შემუშავებული იქნა **აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს)** და ჩამოყალიბდა **საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი**. კერძოდ, აუდიტის ჩატარების წესის უნიფიკაციისა და ხარისხის ამაღლების მიზნით, ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ, 1970 წელს დაიწყო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავების პროცესი. ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციაში დაარსდა მუდმივმოქმედი სტატუსის მქონე **საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი**. კომიტეტის სათაო ოფისი იმყოფება ნიუ-იორკში.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შემუშავების მიზანია აუდიტორული პრაქტიკის ერთგვაროვნების უზრუნველყოფა საერთაშორისო დონეზე. აღიარებულია და აუცილებლობად მიღებულია ის, რომ ცალკეულ ქვეყნებში, საერთაშორისო ნორმატივების რეგულირება უნდა განხორციელდეს ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით.

1998 წელს, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს) 34 ქვეყანამ ეროვნულ სტანდარტებად აღიარა, ხოლო 35 ქვეყანამ იგი მიიღო მცირედი შესწორებით. საქართველომ ასს სამოქმედოდ უკვე 1999-2000 წწ შემოიღო. საქართველოში აუდიტი სამართლებრივი რეგულირება ხორციელდება 2016 წლის კანონით „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ.“

1.3. აუდიტის მიზანი, ამოცანები და სახეები

აუდიტორული საქმიანობა გულისხმობს ორგანიზაციის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელ შემოწმებას ანუ აუდიტს, აუდიტის თანმდევი მომსახურების გაწევას, აუდიტის მეთოდურ და ორგანიზაციულ უზრუნველყოფას.

აუდიტის მიზანია აზრის გამოთქმა ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობასა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესის მომქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობაზე. აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენს:

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

აუდიტორის აზრმა შეიძლება გაზარდოს დაინტერესებული პირის ნდობა აუდიტორული პირის ფინანსურ ანგარიშგების მიმართ, მაგრამ მომხმარებელმა აუდიტორის აზრი არ უნდა მიიღოს, როგორც რწმუნება ბიზნესის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის ან ხელმძღვანელობის მიერ საქმიანობის ეფექტიანად წარმართვის მტკიცება.

აუდიტის ძირითადი ამოცანებია:

- შეაფასოს ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისა და შიდა აუდიტის დონე, აღრიცხვის პერსონალის კვალიფიკაცია, ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების დამუშავების ხარისხი, ბუღალტრული ჩანაწერების კანონიერება და სისწორე;

- წარუდგინოს ადმინისტრაციას რეკომენდაციები იმ დარღვევებისა და ნაკლოვანებების აღმოსფხვრელად, რომელმაც გავლენა მოახდინა ფინანსურ შედეგებზე და ფინანსური ანგარიშგების სანდობასა და საიმედოობაზე;

- წარუდგინოს კლიენტს ნათელი და შინაარსობრივად გასაგები განმარტებები ყველა იმ ბუნდოვანი და გაურკვეველი საკითხის შესახებ, რომელიც წარმოექმნა კლიენტს აუდიტის ჩატარების პროცესში.

აუდიტის კლასიფიკაცია ხდება კვლევის მიზნების, ჩამტარებელი სუბიექტების, აუდიტის ობიექტის, კვლევის მეთოდების და საინფორმაციო წყაროების თავისებურების მიხედვით. საკლასიფიკაციო ნიშნებიდან გამომდინარე, აუდიტი წარმოდგენილია შემდეგი სახეებით. კერძოდ:

1. ჩამტარებელი სუბიექტების მიხედვით არსებობს გარე და შიდა აუდიტი.

გარე აუდიტი ტარდება ხელშეკრულების საფუძველზე მხოლოდ დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. გარე აუდიტორული შემოწმების შედეგი არის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ წარდგენილი დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობისა და საიმედოობის შესახებ. აუდიტის ამ სახეს ხშირად **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს** უწოდებენ.

შიდა აუდიტი დამოუკიდებელი, ობიექტური, მტკიცებულებითი და საკონსულტაციო საქმიანობაა, რომელიც აუმჯობესებს დაწესებულების ფუნქციონირებას, ეხმარება მას მიზნების მიღწევაში, რისკების მენეჯმენტში და მართვის პრიცესების გაუმჯობესებაში. იგი ორგანიზებულია შიდა აუდიტის სამსახურის სახით. შიდა აუდიტს ძირითადად ახორციელებენ შიდა აუდიტორები. შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მიზნით შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა ექვემდებარებოდეს დაწესებულების ხელმძღვანელს, მაგრამ მას უნდა ჰქონდეს ნებისმიერი სფეროს თავისუფლად შერჩევისა

და შემოწმების საშუალება. შიდა აუდიტის ფუნქციებია ორგანიზაციის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტიანობისა და შესაბამისობის შემოწმება, შეფასება და მონიტორინგი. შიდა აუდიტი არის მმართველობითი კონტროლის განუყოფელი ნაწილი და ახორციელებს კონტროლს ეკონომიკური რესურსების გამოყენებაზე. შიდა აუდიტის როგორც საკონსულტაციო საქმიანობის მიზანია ორგანიზაციის საქმიანობის გაუმჯობესება. შიდა აუდიტის ზოგიერთი სახე **მმართველობით აუდიტს** უწოდებენ.

შიდა აუდიტის განხორციელების სახეებია:

- **სისტემური აუდიტი**, რომელიც აფასებს ფინანსური მართვის და კონტროლის სისტემას, დანერგულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ და უზრუნველყოფს ეკონომიკური რესურსების სამართლებრივ, გამჭვირვალე და ეფექტიან გამოყენებას. არსებითად სისტემური აუდიტი წარმოადგენს შიდა კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის დეტალურ შეფასებას და მიზნად ისახავს განსაზღვროს, რამდენად ეფექტიანად მუშაობს ეს სისტემა და რა წვლილი შეაქვს დაწესებულების მიზნების მიღწევაში;

- **ეფექტიანობის აუდიტი**, რომელიც მოიცავს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ან განხორციელებული პროგრამების ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შემოწმებას, შეფასებას და აუდიტის ანგარიშის წარდგენას. ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში ხორციელდება პროექტებისა და პროგრამებისა შედგენის, საინვესტიციო, ფინანსური, ადამიანური, მატერიალური და სხვა რესურსების მართვისა და გამოყენების ანალიზი და შეფასება; ეფექტიანობის აუდიტი შემოიფარგლება შედეგების შემოწმებით და მისი მთავარი შედეგია, იმის ობიექტური შეფასება, რამდენად ეფექტიანად არის გამოყენებული დაწესებულების ფინანსური. საკადრო და ტექნოლოგიური რესურსი.

პრაქტიკაში ეფექტიანობისა და სისტემური აუდიტის გარჩევა შეიძლება რთული აღმოჩნდეს, ამიტომ მნიშვნელოვანია მათ შორის არსებული სხვაობის განმარტება. კერძოდ:

ეფექტიანობის აუდიტის მიზანია დაწესებულების საქმიანობის, ფუნქციების ან მმართველობითი სისტემის შემოწმება, რათა შეაფასოს, წინასწარ განსაზღვრული მიზნებისათვის გამოყოფილი რესურსები რამდენად პროდუქტიულად, ეკონომიურად და ეფექტიანად არის გამოყენებული.

სისტემური აუდიტის მიზანია იმ სისტემის წინასწარი შესწავლა, რომელშიც შიდა აუდიტორული შემოწმება უნდა განხორციელდეს. იგი ეხება აუდიტის ობიექტის საქმიანობისა და შიდა კონტროლის სისტემის ანალიზს, ნაკლოვანებების დადგენას იმის უზრუნველსაყოფად, რომ დაწესებულების აქტივები და ვალდებულებები იმართებოდეს პროდუქტიულად, ეკონომიურად და ეფექტიანად.

- **შესაბამისობის აუდიტი**, რომელიც ახორციელებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შემოწმებას, შეფასებას და აუდიტის ანგარიშის წარდგენას. შესაბამისობის აუდიტი არის მატერიალური ფასეულობის, ქონებრივი ღირებულებების და არამატერიალური სიკეთეების გამოყენების მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლა და ანალიზი; მიზანშეწონილობა გულისხმობს შესაბამისობას დაგეგმილ და ფაქტიურ შედეგებს შორის. მიზანშეწონილობის აუდიტის პროცესში შეისწავლება თუ რამდენად არის შესრულებული დასახული მიზნები და რამდენად არის ფაქტობრივი შედეგები აუდიტის ობიექტის პოლიტიკის მიღწევა.

• **ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი** არის ინფორმაციული ტექნოლოგიების ადექვატურობისა და სისტემის უსაფრთხოების დაცულობის შემოწმება და შეფასება სისტემის მთლიანობის, კონფიდენციალობის და ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით;

• **ფინანსური აუდიტი** არის შიდა აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება, მოქმედ კანონმდებლობასა და სტანდარტებთან მათი შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

2. სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე არსებობს სავალდებულო და საინიციატივო აუდიტი.

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

საინიციატივო აუდიტი ხორციელდება ორგანიზაციის გადაწყვეტილებით, აუდიტორულ ფირმასთან/აუდიტორთან დადებული ხელშეკრულების პირობის შესაბამისად. აუდიტის შინაარსს და მასშტაბს განსაზღვრავს დამკვეთი.

3. აუდიტების ობიექტების მიხედვით არსებობს:

- **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;**
- **ოპერაციული აუდიტი;**
- **შესაბამისობის აუდიტი.**

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არის აუდიტების ობიექტის გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების ობიექტურობის, უტყუარობისა და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებთან (ფასს) შესაბამისობის დადგენა ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

ოპერაციული (მმართველობითი) აუდიტი არის ობიექტის ფუნქციონირების მეთოდებისა და პროცედურების შემოწმება. ოპერაციული აუდიტის მიზნია შეაფასოს მართვის პროცესების ეფექტიანობა და მწარმოებლურობა. მწარმოებლურობა არის მაგალითად, პროდუქციის გამომშვება წუნის გარეშე, ხოლო ეფექტიანობა არის მაგალითად, პროდუქციის წარმოების დანახარჯების მინიმიზაცია.

შესაბამისობის აუდიტის დანიშნულებაა შემოწმოს აუდიტრებული ობიექტის მიერ კონკრეტული კანონების, ნორმების, ინსტრუქციების, სახელშეკრულებო ვალდებულებების დაცულობა. აუდიტის პროცესში დგინდება: აუდიტრებული პირის საქმიანობის შესაბამისობა წესდებასთან, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის შესაბამისობა, შრომის ანაზღაურების გაანგარიშების სისწორე და ა.შ.

4. აუდიტის განვითარების (ევოლუციის) სტადიის მიხედვით არის:

- **დამადასტურებელი აუდიტი;**
- **სისტემურ-ორიენტირებული აუდიტი;**
- **რისკზე დაფუძნებული აუდიტი.**

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

სისტემურ-ორიენტირებული აუდიტი წარმოადგენს შიდა კონტროლის სისტემის ადექვატურობისა და ეფექტიანობის დეტალურ შეფასებას და მიზნად ისახავს დაადგინოს, რამდენად ეფექტიანად მუშაობს აღნიშნული სისტემა და რა წვლილი შეაქვს მას დაწესებულების მიზნების მიღწევაში. სისტემურ-ორიენტირებული აუდიტის მიზანია შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის სისტემების მდგომარეობის შემოწმება და ორგანი-

ზაციის კონტროლის სისტემების ფუნქციონირების შესაბამისობის დადასტურება.

რისკზე დაფუძნებული აუდიტის მიზანია განსაზღვროს რომ რისკების მართვის პროცესები სწორადაა ორგანიზებული და რომ მართვის ყველა დონეზე რისკების მართვის პროცესები ხორციელდება დადგენილი პოლიტიკის შესაბამისად.

ბიზნესის განვითარებაში პრიორიტეტული ადგილი უკავია რისკების მართვას. რისკების მისაღებ დონემდე შემცირება, უზრუნველყოფს ორგანიზაციის ტაქტიკური და სტრატეგიული მიზნების მიღწევას. რისკზე დაფუძნებული აუდიტი გულისხმობს ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის, კონტროლის გარემოსა და ოპერაციების ანალიზს.

5. გამოყენების სფეროს მიხედვით განასხვავებენ საწარმოთა და საწარმოო გაერთიანებების აუდიტს; ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების, სასაქონლო და საფონდო ბირჟების, სხვადასხვა ფონდების და ა. შ. აუდიტს;

6. ჩატარების პერიოდულობის მიხედვით არსებობს პირველადი და შეთანხმებული აუდიტი.

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.

განმეორებითი (შეთანხმებული) აუდიტი ხორციელდება მოცემული აუდიტორის მიერ განმეორებით ან რეგულარულად. აღნიშნული მდგომარეობა ხელსაყრელია ორივე მხარისთვის, რადგან კლიენტი იღებს მაღალკვალიფიციურ მომსახურებას, ხოლო აუდიტორი გათვითცნობიერებულია წარმოების დარგობრივ-ეკონომიკურ სპეციფიკაში და თავისებურებებში.

7. სისრულის მიხედვით აუდიტი არის სრული (კომპლექსური) და თემატური (ლოკალური ანუ ნაწილობრივი):

სრული აუდიტი გულისხმობს სამეურნეო-ფინანსური საქმიანობის შემოწმებას კომპლექსურად, მთლიანობაში, ფუნქციონირების ყველა სფეროს ფარგლებში.

თემატური აუდიტი მოწმებს საქმიანობის კონკრეტულ ფუნქციას, სისტემას, პროცესს, სტრუქტურულ ერთეულს, ეკონომიკური რესურსების შემადგენელ ელემენტს.

14. აუდიტის პრინციპები და კონცეფციები

აუდიტის მიზანია უზრუნველყოს აუდიტორის მიერ აზრის გამოხატვა წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ობიექტურობაზე. აუდიტორი საკუთარი აზრის გამოხატვისთვის იყენებს შემდეგ ფრაზებს: „**იძლევა უტყუარ და ობიექტურ წარმოდგენას**“ ან „**წარმოადგენს ობიექტურს ყველა არსებით ასპექტში**“.

აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს პროფესიული ეთიკის კოდექსით, რომელიც ემყარება აუდიტის ძირითად, ფუნდამენტურ პრინციპებს. **აუდიტის ფუნდამენტური პრინციპებია:**

- დამოუკიდებლობა;
- პატიოსნება, ობიექტურობა;
- პროფესიული კომპეტენცია და სიფრთხილე;
- კონფიდენციალობა;
- პროფესიული ქცევა;

• **ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის პრინციპი.**

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 შემოწმებელი ფინანსურად დამოკიდებულია შესამოწმებელზე), მაგრამ სამართლებრივად მათი მაქსიმალური დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად, ყალიბდება განსაზღვრული მოთხოვნები აუდიტორების მიმართ.

პატიოსნება, ობიექტურობა – (არის დამოუკიდებლობის პრინციპის შედეგი) პრაქტიკაში დასაშვებია, რომ აუდიტორს შეიძლება თვითონ წარმოეშვას შემოწმებლის მიმართ სიმპატია ან ანტიპატია. მიუკერძოებლობაზე და ობიექტურობაზე მოთხოვნამ მათი საქმიანობის შემოწმების პროცესში არ უნდა მოახდინოს გავლენა სად 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 აუდიტორული 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.

ფინანსურ ანგარიშგებაზე პასუხისმგებლობის პრინციპი გულისხმობს, რომ:

- ✓ აუდიტორი პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ **აზრის ფორმირებასა და გამოსატყაზე**, ხოლო
- ✓ აუდიტორული პირი პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების **მომზადებასა და წარდგენაზე**.

ამ პრინციპს აქვს უდიდესი მნიშვნელობა, ვინაიდან აუდიტორული ობიექტის ხელმძღვანელობას ხშირ შემთხვევაში არც თუ სწორად აქვს წარმოდგენილი აუდიტორის პასუხისმგებლობის მოცულობა.

აუდიტი დაფუძნებულია **რწმუნების საკმარისობის კონცეფციაზე**.

რწმუნების საკმარისობის ცნება არის ზოგადი, გონივრული რწმუნების ცნება. რწმუნების საკმარისობის კონცეფცია გამოიყენება აუდიტის ყველა პროცესის მიმართ. აუდიტორის რწმუნების უზრუნველყოფა ხორციელდება აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების გზით. მხოლოდ აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე ექმნება (უყალიბდება) აუდიტორს საკმარისი რწმენა იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს.

რწმუნების საიმედოობაზე და დამაჯერებლობაზე მოქმედებს აუდიტისთვის დამახასიათებელი **შეზღუდვები**. აუდიტის შეზღუდვების გამომწვევი ფაქტორებია:

- აუდიტის პროცესში გამოყენებული შერეხვითი მეთოდი და ტესტირება;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა აუდიტის არასრულყოფილი სისტემები;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას არსებული გარკვეული წინაპირობები (მაგ. აფილირებულ პირებთან წარმოებული (არსებული) ოპერაციების მიმართ);

- აუდიტორული მტკიცებულებების უმრავლესობის ალბათური ხასიათი (რომლის თავიდან ასაცილებლად ერთი რომელიმე საკითხის დასაზუსტებლად გამოყენებული უნდა იქნეს სხვადასხვა მეთოდი და წყარო).

აუდიტისთვის დამახასიათებელი შეზღუდვების გამო, აუდიტორმა შეიძლება ვერ გამოავლინოს ის უზუსტობები, რომლიც წარმოიქმნება ზემოთ აღნიშნული ფაქტორების ზემოქმედებით.

თავი 2. აუდიტის სტანდარტები და აუდიტორის ეთიკა

- 2.1. აუდიტის სტანდარტების მიზანი, კლასიფიკაცია და ამოცანები
- 2.2. აუდიტორის ეთიკა
- 2.3. აუდიტორის დამოუკიდებლობა
- 2.4. აუდიტორისა და აუდიტის სუბიექტის უფლებები და მოვალეობები

მიზანი

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. აუდიტორის დამოუკიდებლობის ფორმები; აუდიტორისა და აუდიტის სუბიექტის უფლებები და მოვალეობები.

2.1. აუდიტის სტანდარტების მიზანი, კლასიფიკაცია და ამოცანები

აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი დოკუმენტებიდან ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი აუდიტის სტანდარტებია.

სტანდარტი ინგლისური სიტყვაა—„standard” და “ნიმუშს”, “მოდელს”, “ზომას” ნიშნავს. აუდიტის სტანდარტები არის დოკუმენტი, რომელშიც ჩამოყალიბებულია ერთიანი მიდგომები:

- აუდიტორული შემოწმების ჩატარების წესების მიმართ;
- აუდიტის და მისი თანმდევი მომსახურების ხარისხის შეფასების მიმართ, და
- აუდიტორის მომზადების დონისა და კვალიფიკაციის შეფასების მეთოდის მიმართ.

აუდიტის სტანდარტების კლასიფიკაცია წარმოებს შემდეგი ნიშნების მიხედვით:

1. საზოგადოებრივი ურთიერთობის დონიდან გამომდინარე არსებობს:

- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები;
- აუდიტის ეროვნული სტანდარტები;
- აუდიტის შიდა სტანდარტები, რომელიც მოიცავს:
 - თვითრეგულირებადი პროფესიული გაერთიანებების შიდა სტანდარტებს, და
 - აუდიტორული ფირმების შიდა სტანდარტებს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს/ISA) ახდენს აუდიტის პროცესის უნიფიცირებას საერთაშორისო დონეზე. მისი მიზანია ხელი შეუწყოს აუდიტის განვითარებას იმ ქვეყნებში, სადაც აუდიტის დონე, აუდიტორების კვალიფიკაცია და პროფესიონალიზმი ჩამორჩება საერთაშორისოდ აღიარებულ ნორმებს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, თუმცა შესაძლებელია მისი ადაპტირება სხვა ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმების დროსაც. აუდიტორის განცხადება იმის შესახებ, რომ მან დაიცვა აუდიტისა და მარწმუ-

ნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნები, აუდიტორს შეუძლია გააკეთოს, თუ სრულად დააკმაყოფილა კონკრეტული გარიგების შესაფერისი ყველა სტანდარტის ყველა პირობა და მათ შორის:

- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები;
- მიმოხილვის გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (მისს/ISRE);
- მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტების (მასს/ISAE), და
- დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების (დასს/ISRS).

ასს-ს, მისს-ს, მასს-სა და დასს-ს მთლიანობაში და ერთად ეწოდება **აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს სტანდარტები**.

- ❖ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებმა (ასს/ISA) უნდა **უზრუნველყოს**:
- ✓ აუდიტის პრინციპების ერთიანობა;
- ✓ აუდიტის მეთოდოლოგიური საკითხების უნიფიკაცია (გაერთგვაროვნება, საერთო ნორმაზე დაყვანა);
- ✓ აუდიტის წარმართვისა და აუდიტორის ანგარიშის მომზადებისადმი ერთიან მიდგომა.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს) მოიცავს შემდეგ **კომპონენტებს**:

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

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) **სტრუქტურა** წარმოდგენილია შემდეგი სახით: შესავალი, 6 განყოფილება და დანართები.

ასს-ს შესავალში ასახულია აუდიტის მიზანი და ამოცანები, მოცემულია ძირითადი ტერმინების განმარტებები – გლოსარის სახით.

ასს-ს განყოფილებებში სტანდარტები დაჯგუფებულია რეგულირებული საკითხების მიხედვით (დანართი 2), კერძოდ:

1. ზოგადი პრინციპები და პასუხისმგებლობები;
2. რისკების შეფასება და შეფასებულ რისკებზე რეაგირება;
3. აუდიტორული მტკიცებულება;
4. სხვის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება;
5. აუდიტორული დასკვნები და დასკვნის შედგენა;
6. სპეციალური სფეროები.

დანართები წარმოდგენილია პრაქტიკული მაგალითების სახით და მისი მიზანია დეტალურად განმარტოს სტანდარტით რეგულირებულ საკითხის ან ცალკეული მუხლის შინაარსი.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს) გამოიყენება გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. გასული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არის **დასაბუთებული რწმუნების გარიგება**, ხოლო აუდიტის შედეგად მიღებული რწმუნება კი არის **დასაბუთებული რწმუნება**.

მიმოხილვის გარიგების საერთაშორისო სტანდარტები (ISRE) (მისს -2400) გამოიყენება გასული პერიოდების ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვითი შემოწმების პროცესში. ფინანსური ანგარიშგების მიმოხილვის მიზანია, რომ აუდიტორმა დაადგინოს არსებობს თუ არა ისეთი ფაქტი, რომელიც დაარწმუნებდა მას, რომ ფინანსური ანგარიშგება არ არის მომზადებული და წარდგენილი სამართლიანად, არსებითი ასპექტების გათვალისწინებით. მიმოხილვის გარიგებისას შესასრულებელი სამუშაოების მოცულობა და

საჭირო დრო შეზღუდულია. გაწეული სამუშაოები ძირითადად შემოიფარგლება გამოკითხვით და ანალიზური პროცედურებით, რაც აუდიტის მასშტაბთან შედარებით მცირეა. მიმოხილვის გარიგება არის შეზღუდული რწმუნების გარიგება. ამდენად, მიმოხილვის ჩატარებისას აუდიტორი უზრუნველყოფს **შეზღუდულ რწმუნებას** მასზე რომ, ინფორმაცია, რომელიც მიმოხილვით არის შემოწმებული, არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. შესაბამისად, მიმოხილვითი შემოწმების დასკვნაში აუდიტორი აზრს გამოხატავს **რწმუნების ნეგატიური ფორმით** “ — არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს”.

მიმოხილვით მიღებული რწმუნება არის შუალედური, აუდიტისა და კომპილაციური გარიგებით მიღწეულ რწმუნებებს შორის, ვინაიდან აუდიტი არის დასაბუთებული რწმუნების გარიგება, ხოლო კომპილაციური გარიგება არანაირ რწმუნებას არ უზრუნველყოფს.

მიმოხილვის გარიგება დროის ხანგრძლივობისა და დანახარჯების მოცულობის თვალსაზრისით კონტროლის შედარებით ეფექტიანი ვარიანტია.

მცირე ბიზნესის საწარმოებს სავალდებულო აუდიტის ჩატარება არ მოეთხოვებათ. მათი ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის ასამაღლებლად გარკვეული დონის დამოუკიდებელი რწმუნების მიღებისათვის საუკეთესო გადაწყვეტილებაა შემოწმების ჩატარება მიმოხილვის გარიგებით.

✓ **მარწმუნებელი გარიგებების საერთაშორისო სტანდარტები (ISAE)(მასს-3000-3400)**

გამოიყენება ისეთ მარწმუნებელ გარიგებებში, რომლის განსახილველი საგანი გასული პერიოდების საფინანსო ინფორმაცია არ არის. მისი მიზანია პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის შემოწმებაზე დასკვნის მომზადება. ეს ინფორმაცია დაფუძნებულია პირობით დაშვებებზე და საკმაოდ სუბიექტურია. თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ ერთი ან ერთზე მეტი დაშვება ვერ უზრუნველყოფს პერსპექტიული ფინანსური ინფორმაციის სათანადო ბაზას, უარი უნდა თქვას დასკვნის გაცემაზე.

✓ **დაკავშირებული მომსახურების საერთაშორისო სტანდარტები (ISRS)(დასს-4400)** გამოიყენება:

- კომპილაციურ გარიგებებში;
- ინფორმაციის მიმართ შეთანხმებული პროცედურების გამოყენების გარიგებებში

და

- სხვა სახის დაკავშირებულ მომსახურებაში (რომელსაც ადგენს საბჭო).

კომპილაციური გარიგების („კომპილაცია“ პირდაპირი გაგებით ნიშნავს „ძარცვას.“ კომპილაცია სხვადასხვა ნაშრომიდან ნასესხები მასალით არის შედგენილი და არ შეიცავს დამოუკიდებელ კვლევას) მიზანია ბუღალტერის ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება ფინანსური ინფორმაციის შესაგროვებლად, დასახარისხებლად და დასაჯამებლად. ეს პროცედურა გულისხმობს დეტალური ინფორმაციის შეკვრას და მის წარმოდგენას ადვილად სამართავი და გასაგები ფორმით. კომპილაციური გარიგება ასევე ითვალისწინებს სხვა ფინანსური ინფორმაციის შეგროვებას, კლასიფიკაციას და დაჯამებას. კომპილაციური გარიგების მოთხოვნა არ არის ბუღალტერის დამოუკიდებლობა. თუ ბუღალტერი დამოუკიდებელი არ არის, მითითება ამის შესახებ უნდა გააკეთოს „ბუღალტრის დასკვნაში“.

შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებაზე გარიგება გულისხმობს აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებზე (შესყიდვები, დებიტორ-კრედიტორები, მოგება, სეგმენტის რეალიზაცია და ა.შ.) ან **კომპონენტზე** (ფულადი ნაკადების ანგარიშგება, მოგება-ხარაღის ანგარიშგება და ა.შ.) ისეთი აუდიტორული პროცედურების

ჩატარებას, რომელზეც შეთანხმებულია აუდიტორი, სამეურნეო სუბიექტი და შესაფერის მესამე მხარე. აუდიტორმა უნდა მოამზადოს ანგარიში აღმოჩენილ ფაქტებზე და წარმოადგინოს აუდიტორული დასკვნა მხოლოდ შეთანხმებული პროცედურების ჩატარებისა და აღმოჩენილი ფაქტების შესახებ. აუდიტორი არ გამოხატავს არანაირ რწმუნებას. აუდიტორის დასკვნაში წარმოდგენილ პროცედურებსა და აღმოჩენილ ფაქტებს თვითონ აფასებს ანგარიშის მომხმარებელი და აუდიტორის შესრულებულ სამუშაოზე გამოაქვს საკუთარი დასკვნა. ასეთი დასკვნები განკუთვნილია მხოლოდ იმ მხარეებისათვის, რომლებიც შეთანხმდნენ მოცემული პროცედურების ჩატარებაზე, ხოლო, მათ ვინც პროცედურის მიზანი არ იცის, შეიძლება გარიგების შედეგებს არასწორი ინტერპრეტაცია მისცენ.

დასაშვებია ასს კონკრეტულ ქვეყნაში გამოყენება. საერთაშორისო პრაქტიკაში ასს-ის გამოყენების რამდენიმე ვარიანტი არსებობს: პირველი, როდესაც გათვალისწინებულია მხოლოდ ასს-ის გამოყენება, მეორე – აუდიტის ეროვნული სტანდარტების შექმნა და გამოყენება და მესამე – ეგრეთწოდებული ჰიბრიდული ანუ კომბინირებული ვარიანტი, რომელიც გულისხმობს ეროვნული სტანდარტების შექმნასა და გამოყენებას (ძირითადი მიმართულებების კუთხით) და ასევე საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენებას (საერთო პრობლემების კუთხით). საქართველომ ამ თვალსაზრისით აირჩია პირველი ვარიანტი და კანონმდებლობით სამოქმედო სტანდარტებად აღიარა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ასს).

- **ეროვნული სტანდარტები** არის აუდიტის სტანდარტები, რომელიც დადგენილია კანონით, სხვა მარეგულირებელი აქტებით ან უფლებამოსილი ორგანოს მიერ. ეროვნული სტანდარტები მოქმედებს ქვეყნის მასშტაბით და მისი გამოყენება მტკიცდება შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოს მიერ. ეროვნული სტანდარტების გამოყენება სავალდებულოა აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების შესრულების დროს. შესაბამისად, იგი უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტის და მასთან დაკავშირებული მომსახურების შესრულების მოთხოვნებს.

- **აუდიტის შიდა სტანდარტები** მუშავდება უშუალოდ სამეურნეო სუბიექტების მიერ. თვითმარეგულირებელი პროფესიული გაერთიანებები, აუდიტორული ორგანიზაციები, ინდივიდუალური ადიტორები და ა.შ. სუბიექტები სამოქმედოდ შემუშავებენ ნორმებს შიდა სტანდარტების სახით.

პროფესიული გაერთიანებები არის აუდიტორული ფირმებისა და ინდივიდუალური აუდიტორების თვითრეგულირებადი, არაკომერციული, არასამთავრობო, არაპოლიტიკური გაერთიანება, რომელიც იქმნება მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად. მისი მიზანი არ არის მოგების მიღება, ის ორიენტირებულია იმაზე, რომ შეუქმნას გაერთიანების წევრ პირებს აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების პირობები და დაიცავს მათი ინტერესები. სადამფუძნებლო დოკუმენტების თანახმად, იგი შეიმუშავებს აუდიტორული საქმიანობისა და პროფესიული ეთიკის შიდა სტანდარტებს. შიდა სტანდარტები არის გაერთიანების წევრებისთვის აუცილებელი სამოქმედო ნორმები. პროფესიულ გაერთიანებათა შიდა სტანდარტები უნდა მოიცავდეს აუდიტის საკითხების სანიმუშო ჩამონათვალს, ცხრილების ტიპურ ფორმებს, არსებითობის დონის პრაქტიკული გაანგარიშების ნიმუშებს და სხვა ინსტრუქციული და მეთოდური ხასიეთის რეკომენდაციებს, უნდა განსაზღვრავდეს აუდიტორის ანგარიშისა და დასკვნის შედგენის წესს. პროფესიულ გაერთიანებას შემუშავებული უნდა ქონდეს აუდიტის ხარისხის კონტრილის მექანიზმი და უნდა ახორციელებს წევრი პირების აუდიტის ხარისხის სტემატურ კონტროლს.

აუდიტორული ორგანიზაციის/აუდიტორის შიდა სტანდარტების შემუშავება ხდება

მოქმედ სტანდარტებისა და საკანონმდებლო ნორმატიულ აქტებზე დაყრდნობით. აუდიტორული ორგანიზაცია ასევე უნდა ითვალისწინებდეს მარეგულირებელი პროფესიული გაერთიანების ინსტრუქციებსა და რეკომენდაციებს. აუდიტორულ ორგანიზაციას უფლება აქვს შეიმუშაოს მოქმედების საკუთარი წესები, დამოუკიდებლად შეარჩიოს მუშაობის მეთოდები და ხერხები, მაგრამ არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს მოქმედი სტანდარტების მოთხოვნებს. აუდიტორული ორგანიზაციის შიდა სტანდარტების პაკეტი ნათლად უნდა ასახავდეს აუდიტორის დამოკიდებულებას ჩატარებული შემოწმებისადმი. იგი უნდა ახდენდეს აუდიტორის მოქმედების რეგლამენტაციას მოცემული ორგანიზაციის ფარგლებში. აუდიტორული ორგანიზაციის შიდა სტანდარტებს და სამოქმედო ნორმებს მიეკუთვნება დამტკიცებული ინსტრუქციები, მეთოდური მასალა და სხვა დოკუმენტები, რომლებიც 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 ღონისძიებისა და მიზნობრივი მოქმედებების ძირითადი წესები, რომელითაც აუდიტორმა უნდა იმოქმედოს მუშაობის პროცესში.

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

ძირითადი მოთხოვნები, რომელსაც აუდიტორის ანგარიში, აუდიტორის დასკვნა და მათი წარდგენის წესი უნდა შეესაბამებოდეს **ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებით** არის განსაზღვრული. აღსანიშნავია, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მხოლოდ **არსებითი ასპექტების მიმართ**.

საერთაშორისო პრაქტიკამ აჩვენა, რომ აუდიტორული შემოწმების უფრო მაღალი ხარისხის მიღწევის მიზნით, აუდიტორები გამონაკლის შემთხვევაში ახდენენ აღნიშნული დაშვებიდან გადახვევას. ასეთი გადახვევის მიზანშეწონილობაზე აუდიტორმა წერილობით უნდა წარადგინოს არგუმენტირებული ანგარიში. ამრიგად, სათანადო არგუმენტაციის პირობებში ასს-ს გათვალისწინება შესაძლებელია არაარსებითი მანქვენებლების და გარემოებების მიმართაც.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა (**ასს**) და ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებს (**ფასს**) შორის **არსებობს კავშირი**. კერძოდ:

- **ფასს** მუშავდება „ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების ფონდის“ (**IFRS**) და „ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს“ (**ბასსს**) მიერ;

- **ასს-ს** შეიმუშავებს „აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი“ (**IAASB**);

ეს ორგანიზაციები ფუნქციონირებენ „ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის“ (**IFAC**) შემადგენლობაში.

ასს და ფასს შორის ურთიერთკავშირი შემდეგშიც **ვლინდება**:

- ფასს და ასს სარგებლობენ ერთიანი, იდენტურ ტერმინოლოგიით.

შესაბამისად, აღნიშნული მიღწეულია იმით, რომ ფასს-ისა და ასს-ის დამუშავების პროცესში ხდება კოორდინირებული ქმედებები, რათა აუდიტორსა და აუდირებულ პირს, /რომელიც ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზეა პასუხისმგებელი/, აუდირების საგნზე განსხვავებული გაგება არ ჩამოუყალიბდეთ.

- აუდიტორი ფასს იყენებს როგორც კრიტერიუმს -ამოსავალს და დასაყრდენი ბაზას იმისათვის, რომ დაადგინოს შესამოწმებელი ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობა მოთხოვნებთან.

✓ ასს-ს დამუშავების პროცესში ყურადღება ეთმობა ფასს-ს შინაარსს. შესაბამისად, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში მოცემულია პირდაპირი მინიშნებები ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტებზე და ფასსკ-ის მიერ დამუშავებულ სხვა დოკუმენტებზე. კერძოდ:

➤ ასს 320 „არსებითობა აუდიტში“ – მიანიშნებს „არსებითობის“ ცნებაზე, რომელიც განმარტებულია „ფინანსური ანგარიშგების კონცეპტუალური საფუძვლების“ შესავალში (ხმ-„ხარისხობრივი მახასიათებლები“-პუნქტი 11);

➤ ასს 550 „დაკავშირებული მხარეები“ – მიანიშნებს ფასს-ს მიდგომას „ინფორმაციის გახსნა დაკავშირებულ მხარეებზე“;

➤ ასს 560 „შემდგომი მოვლენები“ – ფასს-ს მიდგომაზე „პირობითი მოვლენები და მოვლენები მომხდარი საანგარიშგებო პერიოდის შემდეგ“;

➤ ასს 570 „ფუნქციონირებადი საწარმო“ – მიანიშნებს რომ ფასს „ფუნქციონირებადი საწარმოს“ პრინციპს მიიხნევს ძირითად პრინციპად. შესაბამისად, ითხოვს „არსებითი განუსაზღვრელობების“ გათვალისწინებას იმის დასადგენად, განაგრძობს თუ არა საწარმო საქმიანობას, როგორც „ფუნქციონირებადი“. იზიარებს რა, ფასს-ის ამ პუნქტს, 2000 წლიდან ასს იყენებს „საწარმოს ფუნქციონირების უწყვეტობის დაშვებას“;

5. ასს 700 „მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“ – აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს არის თუ არა მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება ფინანსური ანგარიშგების საყოველთაოდ აღიარებული საფუძვლების – ფასს-ს შესაბამისად.

2.2. აუდიტორის ეთიკა



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

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

აუდიტი საკმაოდ **მაღალნტელექტუალური 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.

აუდიტორის ეთიკის კოდექსი წარმოადგენს აუდიტორის **ქცევის სტანდარტებს**. იგი განაზოგადებს და აყალიბებს აუდიტორის ქცევის ეთიკურ ნორმებს, მის მორალურ და ზნეობრივ ფასეულობებს და მოითხოვს ამ ნორმების დაცვას.

ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ 2017 წლის 11 დეკემბრიდან (ბრძანება № 6-24,04.12.2017 წ.) სამოქმედოდ შემოღებულია „ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს“ (ბესსს) მიერ შემუშავებული „ეთიკის კოდექსი პროფესიონალი ბუღალტრებისათვის“ ქართული ვარიანტი. ეთიკის კოდექსის (IESBA code) თანახმად, ეთიკური ნორმები, რომელიც პროფესიონალმა ბუღალტერმა უნდა დაიცვას ემყარება შემდეგ ძირითად **პრინციპებს**:

- პატიოსნება;
- ობიექტურობა;
- პროფესიული კომპეტენცია;
- კონფიდენციალობა;
- პროფესიული ქცევა.

პატიოსნება გულისხმობს, რომ აუდიტორი უნდა იყოს პირდაპირი, კეთილსინდისიერი და სამართლიანი ყველა სახის პროფესიულ და საქმიან ურთიერთობაში. პატიოსნების პრინციპი პროფესიონალ ბუღალტერს ავალდებულებს იყოს პირდაპირი და პატიოსანი ყველა სახის პროფესიულ და საქმიან ურთიერთობაში.

ობიექტურობა პროფესიონალ ბუღალტერს ავალდებულებს არ დაუშვას პროფესიული ან საქმიანი გადაწყვეტილებების კომპრომეტირება სხვისი არასასურველი გავლენის გამო. აუდიტორმა ობიექტურად უნდა განიხილოს ყველა წარმოდგენილი სიტუაცია და ფაქტი. არ უნდა შეასრულოს მომსახურება ან პროფესიული საქმიანობა, თუ არსებობს იმის წინაპირობას, რომ მისი პროფესიული განსჯა და გადაწყვეტილებები მიკერძოებული იქნება. არ უნდა მოექცეს ისეთი გავლენის ქვეშ, რაც დააკნინებს მის პროფესიულ ან საქმიან გადაწყვეტილებებს. წინასწარი აკვირება, ცრურწმენა ან სხვა მხარისგან ზეგავლენა არ უნდა აისახოს მის მიერ შედგენილ დასკვნაზე. ობიექტურობა მჭიდრო კავშირშია დამოუკიდებლობასთან.

პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება პროფესიონალ ბუღალტერს ავალდებულებს შეინარჩუნოს პროფესიული ცოდნისა და კვალიფიკაციის აუცილებელი დონე, რათა შეასრულოს კომპეტენტური პროფესიული მომსახურება. აუდიტორმა თავი უნდა შეიკაოს ყოველგვარი მომსახურების გაწევიდან, რომელშიც თავს არაკომპეტენტურად თვლის. იგი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოეკიდოს სათანადო

დო გულმოდგინებით, გამოიჩინოს სიფრთხილე, გულისხმიერება და დარწმუნებული იყოს საკუთარი მტკიცებების ჭეშმარიტებაში. მომსახურების გაწვევისას აუდიტორმა უნდა იმოქმედოს სათანადო პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად. პროფესიული კომპეტენცია შეიძლება დაიყოს ორ დამოუკიდებელ ეტაპად:

- ა) პროფესიული კომპეტენციის დაუფლება;
- ბ) პროფესიული კომპეტენციის სათანადო დონის შენარჩუნება.

პროფესიული კომპეტენციის შენარჩუნება მოითხოვს ცოდნის მუდმივ სრულყოფას და უწყვეტ პროფესიულ ზრდას.

სათანადო გულისხმიერება ნიშნავს პროფესიონალი ბუღალტრის პასუხისმგებლობას იმოქმედოს კონკრეტული დავალების მოთხოვნების შესაბამისად. პროფესიონალი ბუღალტერი უნდა მოქმედებდეს დროულად, გულისყურით და დიდი სიფრთხილით. პროფესიონალი ბუღალტერმა სათანადო ზედამხედველობა უნდა გაუწიოს პირების, რომლებიც მისი ხელმძღვანელობით ასრულებენ პროფესიულ სამუშაოს და უზრუნველყოს, რომ ისინი შესაფერის დონეზე იყვნენ მომზადებული.

კონფიდენციალობა პროფესიონალი ბუღალტერისთვის საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ცნობილი ხდება აუდიტის ობიექტის კომერციული საიდუმლოებები, მისი სუსტი და ძლიერი მხარეები. ეს ინფორმაცია პროფესიონალი ბუღალტერმა უნდა შეინახოს საიდუმლოდ დროში შეუზღუდავად – დამკვეთთან ურთიერთობის შეწყვეტის ან გაგრძელების მიუხედავად.

კონფიდენციალობა გულისხმობს, რომ აუდიტორმა ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს პირადი გამორჩენისათვის ან მესამე პირების სასარგებლოდ. პროფესიონალი ბუღალტერმა უნდა მიიღოს ყველა გონივრული ზომა, იმისათვის, რათა უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ მისი კონტროლის ქვეშ მყოფი პერსონალი და პირები, ვისგანაც კონსულტაციებს იღებს, პატივს სცემენ პროფესიონალი ბუღალტრის კონფიდენციალობის მოვალეობას.

პროფესიონალი ბუღალტერმა სათანადო და სპეციალური ნებართვის გარეშე ინფორმაცია არ უნდა გაუმჟღავნოს მესამე მხარეს. მაგრამ შეიძლება არსებობდეს გარემოებები, როდესაც იგი ვალდებული ხდება გაამჟღავნოს კონფიდენციალური ინფორმაცია. მაგალითად, როდესაც გამჟღავნება ნებადართულია კანონმდებლობით ან მოითხოვება კანონით, ან მტკიცებულებების წარდგენა სასამართლო საქმის წარმოებისათვის, ან როდესაც არ იკრძალება კანონმდებლობით და არსებობს ინფორმაციის გამჟღავნების პროფესიული მოვალეობა ან უფლება (მაგ. ხარისხის შემოწმების მიზნით; პროფესიული ინტერესების დაცვის მიზნით). როდესაც პროფესიონალი ბუღალტერი იღებს ინფორმაციის გამჟღავნების გადაწყვეტილებას

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

- **მომსახურების ანაზღაურება** -იგი გულისხმობს რომ აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს არა მარტო პირადი ინტერესებით, არამედ საქმიანი მოსახურებებითაც. მომსახურების ღირებულების განსაზღვრისას უნდა გაითვალისწინოს წარმოების მასშტაბი, წარმოების ხასიათი, სამუშაოს მოცულობა, სირთულეები და ხარისხი.

- **საგადასახადო ურთიერთობები** – საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტებზე, დეკლარაციებსა და გაანგარიშებებში გამოვლენილ შეცდომებზე, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ვადების დადრეველაზე აუდიტორმა წერილობითი ფორმით უნდა მიმართოს დამკვეთის ადმინისტრაციას, მისცეს რეკომენდაციები.

- **ურთიერთობები აუდიტორებს შორის** – აუდიტორის პროფესიისადმი ნდობის განმტკიცების მიზნით, აუდიტორი კეთილგანწყობილი უნდა იყოს სხვა აუდიტორების მიმართ, თავი უნდა შეიკავოს მათი დაუსაბუთებელი კრიტიკისაგან. დაუშვებელია აუდიტორებს შორის არაჯანსაღი კონკურენცია.

- **რეკლამა და გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია** – აუდიტორმა არ უნდა შელახოს პროფესიის რეპუტაცია თავისი საქმიანობის ბაზრის ძიებისას, არ უნდა გააკეთოს ზედმეტად პრეტენზიული განცხადებები თავისი გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის შესახებ. აუდიტორული მომსახურების რეკლამა უნდა იყოს ინფორმაციული, პირდაპირი და პატიოსანი, კარგი გემოვნებით შერჩეული და შესრულებული, თავისუფალი სიცრუისაგან. არ უნდა მიიზიდოს დამკვეთი დაძალებით და თადლითობით.

- **აუდიტორისთვის შეუთავსებელი ქმედებები** – შეუთავსებელ ქმედებად განიხილება აუდიტორის მიერ იმ საქმეების წამოწყება, რომელიც არღვევს კანონს, პროფესიულ ეთიკას და შეიძლება გავლენა იქონიოს მის დამოუკიდებლობასა და ობიექტურობა ეთიკის ძირითადი პრინციპების დაცვას საფრთხეები შეიძლება მრავალმა გარემოებამ შეუქმნას. შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს ყველა ის სიტუაცია, რომელიც საფრთხეს უქმნის ეთიკის პრინციპების დაცვას და ასევე შეუძლებელია თითოეული სიტუაციის შესაფერისი კონკრეტული დამცავი ზომების დადგენა.

საფრთხეები იყოფა შემდეგ კატეგორიებად:

- ა) **პირადი ანგარება** – საფრთხე იმისა, რომ ფინანსური ან სხვა სახის ინტერესი გავლენას მოახდენს აუდიტორის განსჯაზე და საქციელზე;

- ბ) **თავდაჯერებულობა** – საფრთხე იმისა, რომ აუდიტორი სათანადოდ არ შეაფასებს მის მიერ მიღებული ადრინდელი გადაწყვეტილების ან შესრულებული მომსახურების შედეგებს და მას დაეყრდნობა მიმდინარე მომსახურების გაწევის პროცესში გადაწყვეტილების მიღების დროს;

- გ) **არალეგალური დაცვა** – საფრთხე იმისა, რომ აუდიტორი იმ დონემდე დაიცავს დამკვეთს, რომ მის ობიექტურობას ზიანი მიადგება;

- დ) **ფამილიარული ურთიერთობა** – საფრთხე იმისა, რომ დამკვეთთან ხანგრძლივი ანახლო ურთიერთობის გამო აუდიტორი ზედმეტად თანაუგრძნობს მის ინტერესებს და ხდება შემწყნარებელი მისი სამუშაოს მიმართ;

- ე) **შანტაჟი** – საფრთხე იმისა, რომ აუდიტორს ხელი შეეშლება ობიექტურ მოქმედებაში ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი გაცნობიერებული მუქარის გამო.

დამცავი ზომები, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია საფრთხის აღმოფხვრა ან მისაღებ დონემდე შემცირება, დაყოფილია ორ კატეგორიად:

1. პროფესიის, კანონმდებლობის ან მარეგულირებელი სისტემის მიერ შექმნილი დამცავი ზომები;

2. სამუშაო გარემოში შექმნილი დამცავი ზომები.

პროფესიული ეთიკის წესების დარღვევა ითვალისწინებს აუდიტორისა და აუდიტორული ფირმისათვის დისციპლინარული პასუხისმგებლობის დაკისრებას, რომელსაც ახორციელებს ის აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია, რომელშიც აუდიტორი და აუდიტორული ფირმაა გაწევრიანებული. შესაბამისად, აუდიტი ჩატარებულად არ ჩათვლება.

2.3. აუდიტორის დამოუკიდებლობა

აუდიტორული პროფესიის განმასხვავებელი ნიშანია პასუხისმგებლობის აღება იმაზე, რომ აუდიტორმა მუდმივად იმოქმედოს საზოგადოების ინტერესების სასარგებლოდ. შესაბამისად, აუდიტორის პასუხისმგებლობა არ არის ექსკლუზიურად ინდივიდუალური კლიენტის პასუხისმგებლობის დაკმაყოფილება. სწორედ საზოგადოების ინტერესებიდან გამომდინარე მოითხოვს ეთიკის კოდექსი, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის სამუშაო ჯგუფის წევრები დამოუკიდებლობა იყვნენ დამკვეთისაგან. აუდიტორის დამოუკიდებლობა გულისხმობს, რომ აუდიტორი ვალდებულია შეინარჩუნოს მიუკერძოებლობა პროფესიული ვალდებულების შესრულებისას, არ გახდეს მხარეთა დაპირისპირების მონაწილე და გადაწყვეტილებები მიიღოს მხოლოდ საკმარისი მტკიცებულებების მოპოვების შემდეგ. აუდიტორის შეხედულების ჩამოყალიბებაზე გავლენა არ უნდა მოახდინოს აუდიტორული პირისადმი ქონებრივმა, ფინანსურმა ან ნათესაურმა დამოკიდებულებამ.

ურთიერთობა აუდიტორსა და აუდიტრებულ პირს შორის რეგლამენტირებულია „ხელშეკრულებით აუდიტორული მომსახურების შესახებ“ და დაუშვებელია, რომ ზემოაღნიშნული ურთიერთობები აღემატებოდეს მხარეებს შორის ხელშეკრულებით დარეგულირებულ დამოკიდებულებას.

აუდიტორის **დამოუკიდებლობა ეჭვს** იწვევს, თუ აუდიტორი პირდაპირ ან არაპირდაპირ კავშირში იმყოფება აუდიტრებული პირითან; უნდა დადგინდეს დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი საფრთხეები, შეფასდეს ისინი და აუცილებლობის შემთხვევაში გატარდეს დამცავი ზომები საფრთხეების აღმოსაფხვრელად ან მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. თუ აუდიტორი დაადგენს, რომ შესაფერისი დამცავი ზომები არ არსებობს, ან შეუძლებელია რაიმე ღონისძიების გამოყენება საფრთხეების აღმოსაფხვრელად და ვერ უზრუნველყოფს დამოუკიდებლობის შენარჩუნებას, იგი ვალდებულია უარი თქვას მარწმუნებელი გარიგების შესრულებაზე.

პროფესიონალური მომსახურების შედეგებზე დაყრდნობით, აუდიტორი ვალდებულია, რომ მის მიერ შედგენილი დასკვნაში ან სხვა დოკუმენტში, მოსაზრება აუდიტრებული ობიექტის მიმართ, გამოხატოს მისი ფაქტობრივი მდგომარეობის მიხედვით, ყოველგვარი სხვა პირობების გათვალისწინების გარეშე. ანგარიშვალდებული საწარმოების აუდიტის განხორციელებისას აუდიტორებს მოეთხოვებათ დამოუკიდებლობა, როგორც პიროვნულად, ისე საზოგადოების თვალში. დამოუკიდებლობის მიღწევა აუდიტორებისთვის აუცილებელია, რათა გამოხატოს მიკერძოებისა და ინტერესთა კონფლიქტის ზეგავლენისგან თავისუფალი დასკვნა. აუდიტორის დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დარღვევა გავლენას ახდენს ნდობაზე აუდიტის მიმართ.

ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) კოდექსი დამოუკიდებლობას განმარტავს, როგორც აზროვნებისა და გარეგნული დამოუკიდებლობის ერთობლიობას. შესაბამისად, ცნება დამოუკიდებლობა განიხილება ორ მიმართულებით:

- **აზროვნების დამოუკიდებლობა**
- **გარეგნული დამოუკიდებლობა**

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

ამრიგად, აზროვნების დამოუკიდებლობა არის მდგომარეობა, რომელიც პიროვნებას საშუალებას აძლევს იმოქმედოს პატიოსნად, ობიექტურად და პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობილებით.

გარეგნული დამოუკიდებლობა არის ისეთი კონკრეტული, მნიშვნელოვანი ფაქტებისა და სიტუაციის თავიდან აცილება, რომლების ანალიზის საფუძველზე ნებისმიერი გონიერი და ინფორმირებული მესამე მხარე დაადგენდა, რომ აუდიტორის ობიექტურობა, პატიოსნება და პროფესიული სკეპტიციზმი შელახულია.

აუდიტორს არ უნდა გააჩნდეს აუდირებული ობიექტის მიმართ რაიმე ფინანსური ინტერესი, ან პირადი კავშირები, არ უნდა იყოს მის მიერ დაქირავებული ამა თუ იმ სამუშაოზე, არა უნდა ქონდეს ისეთი ურთიერთობა აუდირებულ პირთან, რაც მესამე მხარემ შეიძლება მოიაზროს აუდიტორული დასკვნის ნაკლოვანების მიზეზად.

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 თანამდებობრივ 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 საფუძველების 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“. ამდენად, 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 თუ:

- აუდიტორი პირდაპირ დაინტერესებულია აუდირებული სუბიექტის საქმიანი აქტივობით (მაგ. ფლობს კლიენტის გამოშვებულ ფასიან ქარაღლებს);
- 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 (სა-

ქონელის ან მომსახურების შექენა).

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

2.4. აუდიტორისა და აუდირების სუბიექტის უფლებები დამოვალეობები

აუდიტორის და აუდირებული 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 აღრიცხვის, ანგარიშგების და 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 აღრიცხვის, ანგარიშგების და 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:

1. დამოუკიდებლად აირჩიოს აუდიტის ჩატარების ფორმები და მეთოდები;
2. სრული მოცულობით გამოიკვილოს საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული დოკუმენტები და შეამოწმოს დოკუმენტებში რეგისტრირებული ქონების

ფაქტობრივი მდგომარეობა;

3. მიიღოს აუდირებული ფირმის თანამდებობის პირებისგან ზეპირი და წერილობითი განმარტებები;

4. უარი თქვას აუდიტის წარმართვაზე ან საკუთარი აზრის ჩამოყალიბებაზე, თუ აუდირებული ფირმა სრულად არ წარმოადგენს აუცილებელ დოკუმენტებს.

აუდიტორული ფირმა/ინდივიდუალური აუდიტორი ვალდებულია:

1. მოთხოვნისთანავე წარუდგინოს აუდირებულ 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.

აუდირებულ ფირმას 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.

აუდირებული ფირმა 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.