

ბორის მრავალპროფილიანი მცირე აკადემია  
ნაილი ბაბნიძე, თეა ბიჭიკაშვილი

## აუდიტის საფუძვლები

(სალექციო კურსი ბაკალავრიატისათვის)

გამომცემლობა “ფარნავაზი”  
გორი 2007

უაკ (UDC) 657.6  
გ-137

რედაქტორი: **ლ. სადაღაშვილი** – ეკონომიკურ  
მეცნიერებათა დოქტორი,  
სრ. პროფესორი

რეცენზენტები: **დ. დავითულიანი** – ეკონომიკურ  
მეცნიერებათა დოქტორი,  
სრ. პროფესორი

**ლ. ოსაძე** – ეკონომიკურ  
მეცნიერებათა დოქტორი,  
ასოცირებული პროფესორი

**ISBN: 978-99940-927-7-2**

## შესავალი

შემოთავაზებული ნაშრომი, “აუდიტის საფუძვლები”, ეძღვნება აუდიტის განვითარებას ჩვენს ქვეყანაში. იგი საბაზრო ეკონომიკის ძირითადი მოთხოვნაა, რომელიც ხელს უწყობს ბიზნესის სამართლებრივ რეგულირებას. აქედან გამომდინარე, დროის მოთხოვნა გახდა, უმაღლეს სასწავლებლებში აუდიტის სპეციალისტების მომზადება და ცალკეულ სპეციალობებზე აღნიშნული საგნის შესწავლა.

“აუდიტის საფუძვლები” შეადგენს სალექციო კურსს, სადაც განხილულია, უმაღლესი სასწავლებლის პროგრამის შესაბამისად, აუდიტის ფუნდამენტალური საკითხები: მისი წარმოშობა და განვითარების ისტორია, მიზნები და ამოცანები, აუდიტორული ეთიკის კოდექსი, აუდიტორული მუშაობის სტანდარტები და ნორმები, აუდიტორული სამსახურის ფუნქციები და მართვა, აუდიტორული მტკიცებულობები და შემოწმების პროცედურული საკითხები, აუდიტორული დასკვნის არსი, სახეები და სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები.

სალექციო კურსი განკუთვნილია ეკონომიკური ფაკულტეტის

ბაკალავრიატის სტუდენტებისათვის და აუდიტის საკითხებით დაინტერესებული პირებისათვის.

ნაშრომი არ არის დაზღვეული ნაკლოვანებებისაგან, თქვენგან მიღებული ყველანაირი შენიშვნა დიდი მადლიერებით იქნება მიღებული და გათვალისწინებული შემდგომი მუშაობის პროცესში.

ნ. გაგნიძე

## თემა I

### აუდიტის პროფესიული როლი ბანკოთარბულ საბაზრო ეკონომიკის პირობებში

#### 1. აუდიტის არსი, მისი წარმოშობის და ბანკოთარბის მიზეზები

დასავლეთის ქვეყნებში ფართოდ გამოიყენება ფინანსური კონტროლის დამოუკიდებელი სახე – “აუდიტი”, რომლის დანიშნულებაა: შეამოწმოს და მისცეს თავისი დასკვნა ეკონომიკური ინფორმაციის უტყუარობაზე, რომლითაც სარგებლობენ მრავალი ორგანიზაციები, კომპანიები, ბაზრები, ბიურჯები, მეწარმეები, აქციის მფლობელები და სხვა. საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, ინფორმაციის ხარისხზე დამოკიდებულია სამეურნეო და საწარმოო გადაწყვეტილებები, რომლებიც განსაზღვრავენ ფირმების და ცალკეული ადამიანების ბედს.

ჩვენს ქვეყანაში მიმდინარე პრივატიზაციის პროცესმა, კერძო და სააქციო საზოგადოების შექმნამ, აუცილებელი გახადა დამოუკიდებელი მაკონტროლებელი ორგანოს ჩამოყალიბება. ასეთ ორგანოს წარმოადგენს “აუდიტორული ფირმა”.

**აუდიტორული ფირმა** არის სრულ სამეურნეო ანგარიშზე მყოფი დამოუკიდებელი მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც ეწევა შემოწმების ჩატარებას და ობიექტური დასკვნების გამოტანას.

ზოგადად, “აუდიტი არის პროდუქციის ანალიზისას დანახარჯების და ფინანსური შედეგების კონტროლი, იგი დამოუკიდებელი მეწარმეობაა” (პოლ. ფრიდმანი “აუდიტი”).

**აუდიტორი** არის პიროვნება, რომელიც ამოწმებს (აკონტროლებს).

აუდიტორული საქმიანობა წარიმართება საქართველოს კანონით “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ”, რომელიც მიიღო საქართველოს პარლამენტმა 1995 წლის 7 თებარვალს.

აუდიტორული ფირმები თავიანთი საქმიანობის მიზნების შესაბამისად, დაკვეთების მიხედვით, ფასიან სახელშეკრულებო საწყისებზე, ახორციელებენ სხვადასხვა სახელმწიფო, კოლექტიურ, ინდივიდუალურ, ერთობლივ, საიჯარო და სხვა საწარმოების და მათი გაერთიანებების საფინანსო-სამეურნეო და კომერციული საქმიანობის შემოწმებას.

სახელმწიფო დაინტერესებულია აუდიტორული ფირმების განვითარებით, რადგან იგი იღებს ზუსტ აუდიტორულ დასკვნას, დანახარჯების გაუწევლად, რომელიც არის ბიუჯეტის შევსების ერთ-ერთი წყარო, ხოლო საწარმოს ხელმძღვანელს უფლება ეძლევა, აირჩიოს აუდიტორი თავისი სურვილით.

აუდიტორის საქმიანობა მოძრავი და დინამიური პროცესია. სადაც არ არსებობს ერთხელ და სამუდამოდ ჩამოყალიბებული არც მეთოდოკა და არც დოგმა. აუდიტორული მომსახურება შემოქმედებითი საქმიანობაა.

ჩვენს ქვეყანაში დიდი სამუშაოები ჩატარდა დამოუკიდებელი აუდიტორული კონტროლის სისტემის შესაქმნელად, აუდიტორული კადრების მომზადების და მათი საქმიანობის ლიცენზირებისათვის.

როგორც ცნობილია, სარევიზიო საქმიანობა ისევე უძველესია, როგორც ბუღალტრული აღრიცხვა. მას იყენებდნენ ჯერ კიდევ ანტიკურ ქვეყნებში, ბაბილონსა და ეგვიპტეში, გადასახადების სისწორის შეფასების და ვაჭრობის დროს. დასავლეთის ქვეყნებში პროფესიონალური აუდიტი შეიქმნა მე-19 საუკუნის

შუა ხანებში, შოტლანდიაში.

40-იანი წლების ბოლომდე, აუდიტორული სამსახურის მუშაკები, ძირითადად დაკავებული იყვნენ საფინანსო ანგარიშგებაში ფულადი ოპერაციების დოკუმენტების შემოწმებით, ხოლო 1949 წლიდან დამოუკიდებელი აუდიტორები დაკავდნენ კომპანიებში შიდა კონტროლის საკითხებით.

70-იანი წლების დასაწყისში დაიწყო აუდიტორული სტანდარტების დამუშავება.

აუდიტის ისტორია გვიჩვენებს, რომ მის წარმოქმნას და განვითარებას დასაბამი მისცა საწარმოს ადმინისტრაციასა და ინვესტორებს შორის ინტერესების გამოყოფამ. საბუღალტრო აღრიცხვის ასოციაციის მონაცემებით **აუდიტის საჭიროება წარმოქმნა შემდეგმა ოთხმა პირობამ:**

1. ინფორმაციის შემდგენლებსა (ადმინისტრაციასა) და მომხმარებლებს (აქციის მფლობელებს, კრედიტორებს და სხვათა) შორის ინტერესების დაუმთხვევლობამ, რამაც ინფორმაციის გაყალბება შეიძლება გამოიწვიოს;

2. არასწორი ინფორმაციის საფუძველზე მიღებული სამეურნეო გადაწყვეტილება იწვევს ნეგატიურ ეკონომიკურ შედეგებს;

3. მიღებული ინფორმაციის და მისი ხარისხის შეფასებისათვის საჭირო იყო სპეციალური ცოდნა;

4. ინფორმაციის მომხმარებლებს არ ყოფნით დრო და გამოცდილება მისი სისწორის და საიმედოობის შეფასებისათვის.

აუდიტორული სამსახური საშუალებას იძლევა, მეცნიერულ დონეზე მოახდინოს ინფორმაციის შეგროვება, დამუშავება, ანალიზი და შეფასება. მისი ფუნქციაა მომხმარებელს მიაწოდოს რეალური ინფორმა-

ცია, უფლება აქვს შეამოწმოს აუცილებელი საადრიცხვო დოკუმენტები. გარდა ამისა, ისინი არ არიან დამოკიდებული კომპანიის ადმინისტრაციაზე.

აუდიტორული კონტროლი ფართოდ გამოიყენება მსოფლიო პრაქტიკაში. ამჟამად, ცივილიზებულ ქვეყნებში მრავალი აუდიტორული ფირმაა შექმნილი, რომელთაც თავიანთი ფილიალები და წარმომადგენლობები აქვთ მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში. მათი საქმიანობა ემყარება აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო ნორმებს.

აუდიტი თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკური ურთიერთობების აუცილებელი ატრიბუტია, მის გარეშე ძნელია თანასწორუფლებიანი საქმიანი ურთიერთობების განხორციელება საზღვარგარეთის ქვეყნებთან და კონკრეტულ უცხოურ ფირმებთან, უცხოური ინვესტიციების მოზიდვა და ეფექტიანად მართვა.

საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორულ საბჭოსა და საერთაშორისო ფირმა “დელოიტ ენდ ტუშის” ექსპერტების მიერ შედგენილი იქნა გრძელვადიანი პროგრამა – “საქართველოში საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობის დანერგვის საქმის შესახებ”, რომელიც მოიცავდა ორ ეტაპს: პირველ ეტაპზე – შემუშავებული იქნა სერთიფიცირებისა და ლიცენზიების გაცემის დებულება, შედგა პროგრამა აუდოტორთა ატესტაციისათვის, შეიქმნა კვალიფიკაციის ამადლების მოკლევადიანი კურსები, ხოლო მეორე ეტაპზე, ბუღალტერთა და აუდიტორთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ, აუდიტის საერთაშორისო ნორმატივების ბაზაზე, რომელიც მოიცავს აუდიტის 29 და 4 თანამდევ სტანდარტს შემუშავებული იქნა აუდიტორული სტანდარტები.

## 1. 2. აუდიტის ადგილი საბაზრო ეკონომიკის პირობებში

საბაზრო ეკონომიკის სახელმწიფოებში, როგორც წესი, გამოიყენება საფინანსო კონტროლის შემდეგი ორგანოები:

1. **სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო** (სააღრიცხვო პალატა ან ქვეყნის მთავარი აუდიტორის აპარატი), რომელიც ექვემდებარება პარლამენტს ან პრეზიდენტს და ევალება სახელმწიფო ბიუჯეტის გასაგების ნაწილზე საერთო კონტროლი.

2. **საგადასახადო უწყება**, რომელიც ექვემდებარება მთავრობას ან სახელმწიფო ფინანსთა მინისტრს და ევალება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსავლის ნაწილის კონტროლი.

3. **სამინისტროებისა და უწყებების საკონტროლო-სარევიზიო ქვედანაყოფები**, რომლებიც ფინანსდებიან ბიუჯეტიდან, ექვემდებარებიან, როგორც სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს, აგრეთვე, შესაბამის სამინისტროს. მათ ევალება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის სისწორის კონტროლი.

4. **დამოუკიდებელი აუდიტორული საფინანსო კონტროლი**, რომელიც სახელშეკრულებო საწყისებზე ამოწმებს ბალანსების მონაცემების სისწორეს, შესრულებული ოპერაციების კანონიერებებს და საკონსულტაციო მომსახურებას უწევს ეკონომიკის არასახელმწიფო სექტორის საწარმოებს და ორგანიზაციებს, აღრიცხვისა და ფინანსების სფეროში.

დასავლეთში დამკვიდრებული პრაქტიკით დასაშვებია აუდიტორული სამსახურის ფუნქციონირება, როგორც დამოუკიდებელი სამსახურის, რომელსაც



აკონტროლებს დიპლომირებული საზოგადოებრივ აუდიტორთა ინსტიტუტები, ასევე, სახელმწიფოებრივ სტრუქტურებში არსებობის სახითაც. ასე მაგალითად: აშშ-ში და ინგლისში ისინი ფუნქციონირებენ როგორც დამოუკიდებელი ერთეულები, მაგრამ იაპონიაში აუდიტორული სამსახურის ინსტიტუტი იმყოფება უშუალოდ სახელმწიფოებრივ სამსახურის სტრუქტურებში, ფინანსთა სამინისტროს ფასიანი ქაღალდების ოპერაციათა ბიუროს დაქვემდებარებაში.

აუდიტორული სამსახურის საკმაოდ დიდი ქსელია შექმნილი ყველა განვითარებულ ქვეყანაში. კერძოდ, ამერიკაში (აშშ-ში) შექმნილია დიპლომიან და უდიპლომო საზოგადოებრივ ბუღალტერთა (ბუღალტერ-აუდიტორთა) ინსტიტუტები, გერმანიაში არსებობს აუდიტორთა პალატა და აუდიტორთა ინსტიტუტი და ა.შ.

გაერთიანებულ ერების ორგანიზაციასთან შექმნილია სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაცია “ინთოსაი”. მისი შექმნის აუცილებლობა განაპირობა მსოფლიო ეკონომიკის, ბიზნესის და ვაჭრობის სწრაფი ინტერნაციონალიზაციის პროცესმა, ეფექტური ფულადი კონტროლისაკენ მისწრაფებამ, ნაციონალური სახელმწიფო კონტროლის გამარტივებისა და უცხოური ინვესტიციების რეგულირების აუცილებლობამ.

არსებობს, აგრეთვე, ნაციონალურ დარგთაშორისი აუდიტორული ფორმები კანადაში. ითვლება, რომ ჩინეთში, 80-იან წლების შუა პერიოდში, აუდიტორულ სამსახურის ორგანიზაციამ მნიშვნელოვანი როლი ითამაშა ეკონომიკის გაჯანსაღებისა და ბაზრის სტაბილიზაციის საქმეში.

ამავე დროს, არსებობს მცირე ანალოგიური სამ-

სახურები და სტრუქტურები ინდივიდუალური აუდიტორული მომსახურების აღმოსაჩენად. ასე მაგალითად: საზღვარგარეთული ფირმების უმეტესი ნაწილის რიცხოვნობა 10-15 სპეციალისტს უტოლდება.

**აუდიტორული სამსახურის ძირითად ამოცანას წარმოადგენს საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის მარეგულირებელი კანონმდებლობის დაცვის კონტროლი, საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოება, ანგარიშგების შედგენა და ყოველივე ამის საფუძველზე მესაკუთრეთა და სახელმწიფო ორგანოების უზრუნველყოფა სათანადო ინფორმაციით.**

ბიზნესის პირობებში საქმიან სამყაროში სერიოზულად არავინ არ უყურებს იმ მეწარმეებს, რომელთა საანგარიშგებო მონაცემები არ არის დამტკიცებული აუდიტორული დასკვნით.

თავის საქმიანობაში აუდიტორი ხელმძღვანელობს კანონმდებლობით და საკუთარი სამეურნეო ანგარიშობის ინტერესებით.

აუდიტორი ამზადებს დასკვნას, რომელშიც მოცემულია შესამოწმებელი საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის და აღრიცხვის სისწორის შეფასება. აუდიტორული დასკვნის საფუძველზე აქციონერთა კრებადებულობს გადაწყვეტილებას წლიური ბალანსის დამტკიცების შესახებ. შედარებით მსხვილი კომპანიების დასკვნები ქვეყნდება ბალანსთან, ფინანსურ ანგარიშგებასთან და მოგების გაანგარიშებასთან ერთად. დამოუკიდებელი აუდიტორული დასკვნა უნდა შეესაბამებოდეს საყოველთაოდ მიღებულ სტანდარტებს, რომელთა მოდიფიკაცია შეიძლება მხოლოდ ეკონომიკურ ნორმატივებზე დაყრდნობით.

ახლა, უფრო დეტალურად შევეხოთ დამოუკიდებელ აუდიტორულ მომსახურებასა და სახელმწიფო

მაკონტროლებელ ორგანოებს შორის სამეურნეო საქმიანობის და მართვის თვალსაზრისით არსებულ სერიოზულ და პრინციპულ განსხვავებებს.

**აუდიტი** ხორციელდება მართვის ჰორიზონტალურ კავშირებზე დაყრდნობით. მათ შორის ურთიერთობას ნებაყოფლობა განსაზღვრავს. **რევიზია** კი, მკაცრი ვერტიკალური კავშირების საფუძველზე, ადმინისტრაციული წესით დანიშვნის გზით ტარდება. მხოლოდ ორგანიზებულ აუდიტს ძალუძს ეკონომიკური მეთოდებით უზრუნველყოს ეკონომიკური ცხოვრების სტაბილურობა. ადმინისტრაცია აუდიტორს ქირაობს, როგორც პარტნიორს და საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის შესახებ მომხმარებლისათვის წარდგენილი ანგარიშების სისწორის გარანტს. თუ ინფორმაცია აღმოჩნდება არასწორი, აუცილებლად დადგება აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხი.

აუდიტი ითვალისწინებს კლიენტის ფინანსურ ანგარიშების შესახებ ინფორმაციის სისწორის შემოწმებას. რევიზიის ამოცანაა, დაადგინოს შესრულებული თუ ჩატარებული ოპერაციების კანონიერება; გამოავლინოს და დააფიქსიროს საწარმოთა მუშაკების მხრიდან კანონსაწინააღმდეგო საქმიანობა. რევიზორი ცდილობს მიაღწიოს მაქსიმალურ საჯაროობას, ხოლო აუდიტორის წმინდათაწმინდა მოვალეობაა მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალურობა (საიდუმლოს დაცვა). აუდიტორის მიზანია, დაადგინოს და გააანალიზოს რა აფერხებს და აუარესებს კლიენტის გადახდისუნარიანობას და ფინანსურ მდგომარეობას. რევიზორები კი ადგენენ, რა არღვევს მოქმედ კანონმდებლობას და სახელმწიფო სააღრიცხვო პოლიტიკას.

### 1.3. აუდიტის საბანი და მეთოდი, მისი მიზნები და ამოცანები

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში, როდესაც მოქმედებს დაუნდობელი კონკურენციის კანონები, განსაკუთრებული ყურადღება ექცევა საწარმოების ფუნქციონირების სტაბილურობას, რომელიც დამოკიდებულია სწორ, ობიექტურ ინფორმაციაზე.

ჩვენს ქვეყანაში, საწარმო-ეკონომიკური საქმიანობის სფეროების გაფართოების პირობებში, განსაკუთრებით იზრდება იმ ცალკეული პირებისა და ორგანიზაციების დონე, რომელთაც მინდობილი აქვთ საზოგადოებრივი სახსრების განკარგვა, ესენია: სააქციო საზოგადოებები, ბანკები, ფირმები, კომერციული და სხვა ორგანიზაციები. ამასთან დაკავშირებით აუდიტორული ფირმების უმნიშვნელოვანეს ფუნქციას შეადგენს საზოგადოებრივი ანგარიშვალდებულებების მხარდაჭერა, მათ შორისაა ეკონომიკურობის, კანონიერების და ფინანსური ოპერაციების წარმოების სისტემისადმი ხელის შეწყობა.

გამომდინარე აქედან, **აუდიტის საგანს შეადგენს** ყველა სამეურნეო სუბიექტისათვის მომსახურების გაწევა, ფასიანი ხელშეკრულების საწყისებზე, რომელიც მოიცავს ბუღალტრული დოკუმენტების და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებას, კონსულტაციებს, მათ შორის საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში, მმართველობითი საქმიანობის, ინფორმაციული ტექნოლოგიების, საბანკო-სადაზღვევო საკითხების გარკვევასა და უზრუნველყოფაში.

ნებისმიერი დარგი და მათ შორის აუდიტორული საქმიანობა საჭიროებს მაღალ კვალიფიციურ და კომპეტენტურ კადრებს. აუდიტორი კი, ამასთან ერთად, უნდა იყვეს მაღალი ზნეობის, უაღრესად გა-

ნათლებული და ერუდირებული, ზედმიწევნით პატიოსანი და კეთილსინდისიერი ადამიანი, რომელიც გრძნობს მაღალ პასუხისმგებლობას საზოგადოების, დამკვეთისა და კოლეგების წინაშე.

რადგან აუდიტორული საქმიანობა შემოქმედებითი და დინამიური საქმიანობაა, ამიტომ, აუდიტორებმაც მუდმივად უნდა იზრუნონ საკუთარი კვალიფიკაციის ამაღლებაზე. მუდმივი კონტაქტი იქონიონ სასწავლო და სამეცნიერო დარგის შესაბამის დაწესებულებებთან, ეცნობოდნენ ახალ ლიტერატურას და კანონმდებლობას.

აუდიტორი ვალდებულია ყოველწლიურად გაიაროს მოკლევადიანი კვალიფიკაციის ასამაღლებელი კურსები. ეს მოთხოვნა ყველა აუდიტორისათვის სავალდებულოა.

აუდიტიც თავისი საგნის შესწავლისათვის, ისევე როგორც ყველა სხვა მეცნიერება, იყენებს **საკუთარი (აუდიტის) კვლევის მეთოდებს**, რომელიც შეადგენს ეკონომიკური მეცნიერებების კვლევის მეთოდთა ერთობლიობას, როგორცაა: ბუღალტრული აღრიცხვის, ეკონომიკური ანალიზის, სტატისტიკის, მათემატიკური, დაგეგმვის და სხვა, რომლითაც მიიღწევა ეკონომიკური სუბიექტების სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შესახებ მონაცემების დაჯგუფება და განზოგადება, დროის გარკვეული პერიოდისათვის.

**აუდიტის ძირითადი ამოცანაა:** მაღალ პროფესიულ დონეზე, ეთიკის კოდექსის და საერთაშორისო აუდიტორული სტანდარტების ძირითადი წესებისა და პრინციპების გათვალისწინებით, შეამოწმოს და შეაფასოს სამეურნეო სუბიექტის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობა; საკანონმდებლო და სამეურნეო ნორმატიული აქტებით დადგენილი მოთხოვნების დაცვის

შესაბამისობა; ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ნორმები; ფინანსური შედეგების ასახვის სისრულე და უტყუარობა.

**აუდიტის ძირითადი მიზანია:** უზრუნველყოს საწარმოები და დაინტერესებული პირები ობიექტური ინფორმაციით, წერილობით, ოფიციალური ფორმით (აუდიტორული დასკვნა) ჩამოაყალიბოს მეცნიერულად დასაბუთებული დამოუკიდებელი მოსაზრება, სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ დროის გარკვეული მონაკვეთისათვის.

### კითხვები გამეორებისათვის:

1. რას ეწოდება აუდიტორული ფირმა? აუდიტი? აუდიტორი?

2. რა არის აუდიტის წარმოშობის აუცილებელი პირობები, მიზეზები?

3. რა არის აუდიტის მიზანი და ამოცანები?

4. განვმარტოთ – აუდიტის განვითარებით, რა არის სახელმწიფოს, საწარმოს და თვით აუდიტორის ინტერესი;

5. აუდიტის ადგილი დღევანდელ საქართველოში, ჩამოვაყალიბოთ საკუთარი მოსაზრება;

6. განვმარტოთ, რა განსხვავებაა აუდიტსა და სახელმწიფო მაკონტროლებელ ორგანოს (რევიზიას) შორის;

7. დავასაბუთოთ – რას ნიშნავს “სრულ სამეურნეო ანგარიშზე მყოფი დამოუკიდებელი მაკონტროლებელი ორგანო”;

8. შეიძლება თუ არა აუდიტორული სამსახური იყოს სახელმწიფო დაქვემდებარებაში?

9. რა არის აუდიტის საგანი და მეთოდი, დავახასიათოთ;

10. ჩამოვაყალიბოთ აუდიტის მიზანი და ამოცანები.

## თემა II

### აუდიტორული საქმიანობის ორბანიზაციულ-სამართლებრივი საფუძვლები

#### 2.1. აუდიტორული სამსახურის ფუნქციები, მისი ორბანიზაცია და მართვა

აუდიტორული ფირმები მოქმედებენ დამტკიცებულ ვიწრო საფუძველზე, ამასთან, მათი საქმიანობა შესაძლებელია იყოს ვიწრო სპეციალიზაციის ან მრავალპროფილიანი, როცა აუდიტთან ერთად ფირმა ეწევა სხვა სახის საქმიანობას, კერძოდ, ახორციელებს საკონსულტაციო მომსახურებას, გადასახადების დაბეგურის, მენეჯმენტის, მარკეტინგის, პრივატიზებისა და აქციონერების, ეკონომიკური ექსპერტიზის, კადრების მომზადების გზით და სხვა. რეკომენდებულია, რომ მრავალპროფილიან ფირმაში აუდიტორები შეადგენენ საშტატო განაკვეთის 50%.

აუდიტორული ფირმების ძირითადი მიზანია, უზრუნველყონ საწარმოები და მათი პარტნიორები ობიექტური ინფორმაციით, მომსახურე საწარმოების ფინანსური მდგომარეობისა და მათი ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ. აგრეთვე, წერილობით, ოფიციალური ფორმით ჩამოაყალიბონ მეცნიერულად დასაბუთებული, დამოუკიდებელი მოსაზრება სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის საბოლოო შედეგების შესახებ, დროის გარკვეული მონაკვეთისათვის.

აუდიტორული ფირმები თავის საქმიანობას ახორციელებენ დაკვეთით სახელშეკრულებო საწყისებზე. დამკვეთთან შეთანხმების შედეგად განისაზღვრება ფირმის მომსახურების სახეები და მოცულობა, შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურება, ურთიერთვალდებულებები და პასუხისმგებლობა. აუდიტორული ფირმა დამოუკიდებლად განკარგავს თავის კუთვნილ

სახსრებს და ქონებას, სამუშაოზე იღებს თანამშრომლებს, საჭიროების შემთხვევაში ხელშეკრულებით იწვევს უცხო სპეციალისტებს. აუდიტორულ ფირმას ხელმძღვანელობს დირექტორი, რომელსაც ირჩევენ, რომელიც ქირაობს ან ათავისუფლებს მუშაკებს, ამტკიცებს სამუშაო გეგმებს, ასრულებს ყველა იურიდიულ და ფაქტიურ ქმედებას, გამოსცემს ორგანიზაციულ-განმკარგულებელ დოკუმენტებს, წარმოადგენს ორგანიზაციის ინტერესებს მართვის ორგანოებში.

აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციის უმნიშვნელოვანეს სტადიას წარმოადგენს მისი მართვა. აუდიტორული სამუშაოს მომზადება და დაგეგმვა, მასზე მეთვალყურეობის გზით.

აუდიტორული ფირმა ან კერძო აუდიტორი ყველა შესამოწმებელ ორგანიზაციაზე ადგენს დოსიეს, რომელიც მოიცავს ინფორმაციას სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის მასშტაბების და ხასიათის, მისი განვითარების პერსპექტივების, მათ განკარგულებაში არსებული საწარმოო რესურსების, პერსონალისა და მისი ხელმძღვანელობის შესახებ.

აუდიტორული საქმიანობა უნდა განხორციელდეს შემდეგი თანამიმდევრობით:

1. საწარმოს ტიპის, სტრუქტურისა და მართვის თავისებურებების განსაზღვრა;
2. სააღრიცხვო სისტემის განსაზღვრა და მათი შეფასება;
3. შიდა კონტროლის სტრუქტურების განსაზღვრა, შეფასება და შემოწმება;
4. სააღრიცხვო ჩანაწერების შემოწმება, ბალანსის ფულადი თანხების არსებობის და სიდიდის შემოწმება;
5. ფინანსური ანგარიშგების შედარება სააღრიცხვო ჩანაწერებთან. მისი შესაბამისობის შემოწმება სა-



კანონმდებლო მოთხოვნებთან და საადრიცხვო პოლიტიკის ნორმებთან.

აუდიტორმა რევიზია ისე უნდა მოამზადოს და დაგეგმოს, რომ გარანტირებული იყოს სამუშაოს მაღალი ხარისხის ეკონომიკურობა, ეფექტიანობა და დროულობა. აუდიტორული შემოწმების ვადა, როგორც წესი, საშუალოდ არ უნდა აღემატებოდეს ორ კვირას. რევიზიის მსვლელობაში ხორციელდება რევიზორთა ბრიგადის საქმიანობაზე მეთვალყურეობა, შეისწავლება და ფასდება კონტროლის საშუალებების საიმედოობა, გროვდება კომპეტენტური და საიმედო ინფორმაცია, მოწმდება ფინანსური ანგარიშგების სისწორე და გამოიტანება შესაბამისი დასკვნები.

რევიზორი ადგენს გეგმა-განაწესს, განსაზღვრავს მოთხოვნებს რევიზიის ჯგუფის წევრებისათვის, აცნობს მათ აუდიტის ჩატარების მიმართულებებს, მიზნებს, შეფასების კრიტერიუმებს.

რევიზიის დაწყებამდე საწარმოს ადმინისტრაცია ვალდებულია ჩაატაროს განსაზღვრული მოსამზადებელი სამუშაოები. წარმოუდგინოს აუდიტორს აუცილებელი დოკუმენტები (რეგისტრაციის მოწმობა, წესდება, ლიცენზიები, გამგეობის სხდომის ოქმები, სარევიზიო და საგადასახადო შემოწმების აქტები, ინვენტარიზაციის მასალები, მიწოდების ხელშეკრულებები და სხვა).

აუდიტორული რევიზიის მსვლელობის პროცესში სარევიზიო ჯგუფის უფროსი აკონტროლებს რევიზორთა მუშაობას.

რევიზიის ანგარიშები და დასკვნები მათ საბოლოო წარდგენამდე უნდა შეამოწმოს აუდიტორული ჯგუფის უფროსმა, ეს უნდა კეთდებოდეს რევიზიის ყველა ეტაპზე. ამგვარი შემოწმება იძლევა იმის გარანტიას, რომ ყველა შეფასება და რევიზიის დასკვნა

ნა დასაბუთებული და დამტკიცებულია საიმედო მონაცემებით და ფაქტებით. ყველა ნაკლოვანებები და შეცდომები ნაპოვნია, დოკუმენტურად უზრუნველყოფილია და მათ შესახებ მიღებულია გადაწყვეტილებები, რევიზიის შემდგომი საქმიანობის დაგეგმვისათვის გათვალისწინებულია ყველა დადებითი მომენტი.

## 2. 2. აუდიტის შინაარსი და სახეობი

აუდიტორობა კონტროლის თავისებური დამოუკიდებელი ორგანიზაციული ფორმაა, რომლის აუცილებლობა გამოწვეულია ანგარიშვალდებულების პრინციპის რეალიზაციის მოთხოვნით. ეს კი გამოიხატება იმაში, რომ ერთი მხარე ვალდებულია, მეორის წინაშე განახორციელოს შემოწმება-კონტროლი. ასეთი კონტროლი კი გულისხმობს გარკვეული ინფორმაციის და ახსნა-განმარტების მიღებას.

აუდიტი განსაკუთრებით საჭიროა დაზუსტებული ინფორმაციის მისაღებად, ამით იგი ამადლებს მიღებულ გადაწყვეტილებათა ხარისხს, საბაზრო ოპერაციების ეფექტურობას და ხელს უწყობს აქტივების საუკეთესოდ განაწილებას.

სამეურნეო სუბიექტის საწარმოო-სამეურნეო საქმიანობის პრაქტიკაში ჩამოყალიბდა აუდიტის შემდეგი სახეები:

➤ **საფინანსო ანგარიშგების აუდიტი** – რომელიც ითვალისწინებს ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტაციისა და ფინანსური ანგარიშგებების შემოწმებას, რომლის შედეგებიც ეგზავნება მომხმარებელთა ფართო წრეს: აქციის მფლობელებს, კრედიტორებს და სხვა.

➤ **საკანონმდებლო და სამეურნეო ნორმატიული აქტებით დადგენილ მოთხოვნილებათა დაცვის შეფასების აუდიტი** – რომელიც უზრუნველყოფს დადგე-

ნილ საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების დაცვის ფარგლებში საწარმოს საქმიანობის შემოწმებას, რომელიც შეიძლება ჩატარდეს წელიწადში არაერთხელ და შედეგები ეგზავნება ორგანოს, რომელმაც დაადგინა კრიტერიუმი.

➤ **სამეურნეო საქმიანობის აუდიტი – ხშირად მას უწოდებენ ეფექტიანი მუშაობის ან ადმინისტრაციული მართვა-გამგეობის აუდიტს**, რომელიც ითვალისწინებს სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ყოველმხრივ შესწავლას და მის ანალიზს. აუდიტს შეუძლია მოიცვას მთელი ორგანიზაცია ან მისი ცალკეული ქვედანაყოფები. ამ სახის აუდიტის ჩატარების დროს ფასდება სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის ეფექტიანობა. ვლინდება საქმიანობის გაუმჯობესების შესაძლებლობა, დანახარჯების შემცირების და შრომისნაყოფიერების ამალღების ეკონომიკური ეფექტიანობის გზით.

➤ **სამეურნეო სუბიექტს წარმოადგენს** ის მხარე, სადაც ხორციელდება აუდიტორული შემოწმება, რომელიც ვალდებულია შეადგინოს ფინანსური ანგარიშგება. სამეურნეო სუბიექტის ქვეშ იგილისხმება ის ორგანიზაცია-დაწესებულებები, რომელთა საქმიანობას შეადგენს წარმოება, რეალიზაცია, საქონლის შექმნა, მომსახურება და სხვა სახის სამუშაოების შესრულება. ამ ორგანიზაცია-დაწესებულებებს მიეკუთვნება: კერძო, სახელმწიფო, მუნიციპალური და სხვა სახის საწარმოები, მათი ფილიალები და წარმომადგენლობა, სააქციო საზოგადოებები და სხვა ამხანაგობები, კავშირები, ასოციაციები, სადაზღვევო ორგანიზაციები, სასაქონლო და საკონტროლო ბირჟები.

აუდიტორული მომსახურების ფორმის მიხედვით აჯგუფებენ აუდიტს შემდეგნაირად: **საგარეო და საშინაო, ნებაყოფლობით და სავალდებულო** აუდიტად.

განვიხილოთ თითოეული ცალ-ცალკე:

**საგარეო, ანუ გარე** აუდიტი გულისხმობს აუდიტორულ მომსახურებას, რომელსაც დამოუკიდებელი აუდიტორი ან აუდიტორული ფირმა ხელშეკრულების საფუძველზე უწევს საწარმოებს, კომერციულ ბანკებს, საზღვარგარეთელ ინვესტორებს, სააქციო საზოგადოებებს და სხვ. მათი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის შემოწმების, სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის ექსპერტიზის ჩატარების და მეურნეობის ეფექტიანობის ამაღლები-სათვის რეკომენდაციების შემუშავების, გადახდისუნარიანობის და არსებული რეზერვების შეფასების მიზნით.

გარე ფინანსური კონტროლის წამყვან ფორმას დამოუკიდებელი აუდიტორობა წარმოადგენს, რომელსაც ატარებენ ფართო პროფილის რევიზორები, რომელთაც ეძლევათ ლიცენზიები ან სერთიფიკატები სააუდიტორო საქმიანობის წარმოების უფლებით.

გარე აუდიტი, იურიდიულად რეგისტრირებული და რეგლამენტირებული, მოქმედებს კანონმდებლობის შესაბამისად, რაც გარე აუდიტორებს უფლებას აძლევს, შეისწავლონ და გააკონტროლონ ორგანიზაციების და მათი ხელმძღვანელების საქმიანობა.

გარე აუდიტის ძირითადი მოვალეობაა საწარმოს ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება და შეფასება. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმების მსვლელობაში გარე აუდიტორი ჩვეულებრივ იჭრება შიდა კონტროლის სისტემაში, არსებული აუდიტორული მეთოდებით ახდენს ორგანიზაციის საქმიანობის ეკონომიკურობის, ეფექტიანობის და მათი მუშაობის შედეგიანობის ხარისხობრივ შეფასებას.

აუდიტორები ცდილობენ თავიანთ კლიენტებს აღმოუჩინონ მრავალფეროვანი მომსახურება, მაგალი-

თად: საგადასახადო დაბეგვრის სფეროში, კონსულტაციები მართვისა და ინფორმაციული მუშაობის საკითხების ირგვლივ და სხვა.

**შიდა აუდიტი** – წარმოადგენს შიდა უწყებრივ კონტროლს, რომელსაც ატარებენ შიდა აუდიტორები, თვითკონტროლის განხორციელების მიზნით, წარმოების ხარჯების წარმოშობის ადგილისა და პასუხისმგებლობის მიხედვით. ამ კონტროლის მიზანია ნორმატიული დანახარჯებიდან გადახრების გამოვლენა, უარყოფითი და დადებითი ფაქტორებისათვის სათანადო შეფასების მიცემა, ნაკლოვანებების აღმოფხვრისა და რეზერვების გამოვლენის მიზნით. ასეთი ინფორმაციის მიღება სასურველ შედეგს იძლევა საწარმოს მართვის ყველა დონეზე წარმატებების უზრუნველსაყოფად.

შიდა აუდიტის ამოცანაა, დაეხმაროს საწარმოს მუშაკებს თავიანთი მოვალეობების კვალიფიციურად და ეფექტურად შესრულებაში. იგი მუშაობს როგორც სახელმწიფო, ისე კერძო სექტორში.

შიდა და გარე აუდიტს შორის განსხვავება ისაა, რომ შიდა აუდიტი ტარდება ორგანიზაციის შიგნით. შიდა აუდიტორი თვით ამ ორგანიზაციაში მომუშავე პიროვნებაა, ამიტომ, ზოგიერთი თავისი ფუნქციის შესრულებაში იგი შედარებით დამოუკიდებელია, ვიდრე გარე აუდიტორი.

შიდა აუდიტი შეიძლება განხილული იყვეს, როგორც საწარმოს სამართავი კონტროლის საერთო სისტემის განუყოფელი, შემადგენილი ნაწილი. ისინი თავიანთ ფირმას წარუდგენენ ანალიზის შედეგებს, შეფასებებს, რეკომენდაციებს, რჩევებს და ინფორმაციას, მათ მიერ შემოწმებულ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის შესახებ.

**ნებაყოფლობითია** აუდიტი როცა იგი ტარდება

დაინტერესებული მხარის (პარტნიორის) დაკვეთით. ამ დროს შემოწმება კანონმდებლობით არ არის გათვალისწინებული.

**სავალდებულო აუდიტი** გათვალისწინებულია კანონით და ყველა საწარმო ვალდებულია თავის საწარმო-საფინანსო საქმიანობის შესამოწმებლად მოიწვიოს აუდიტორები. საქართველოში აუდიტორული საქმიანობის რეგულირება ხორციელდება საქართველოს კანონით “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ”, რომელიც მიღებულია საქართველოს პარლამენტის მიერ 1995 წლის 7 თებერვალს და სხვა მთელი რიგი სამთავრობო დადგენილებებით და ნორმატიული აქტებით.

### **2.3. სისტემური აუდიტი, ობიექტ შიდა კონტროლის შემსახვის მეთოდი**

**სისტემური აუდიტი** ნიშნავს ექსპერტიზის ჩატარებას შიდა კონტროლის საფუძველზე. თუ შიდა კონტროლის სისტემა ეფექტურად მუშაობს, მაშინ არ არის საჭირო ჩატარდეს დეტალური შემოწმება, აღრიცხვის სისტემის სისრულე, შიდა აუდიტის სამსახურის სრულყოფა და სტაბილურობა განსაზღვრავს მათზე წაყენებულ მოთხოვნებს და იმას, თუ რამდენადაა შესაძლებელი გარე აუდიტორის დაყრდნობა შიდა კონტროლის ინფორმაციაზე. თუ შიდა კონტროლის შედეგები დამაკმაყოფილებელია, მაშინ, დამოუკიდებელი შემოწმებების რიცხვი შეიძლება შემცირდეს. გარე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, საკმარისია თუ არა შიდა კონტროლის მონაცემები იმისათვის, რომ მათ საფუძველზე შეიმუშაოს აუდიტორული დასკვნა, თუ აუცილებელია დამატებითი პროცედურები.

შიდა კონტროლი საშუალებების შესწავლას და შეფასებას ახდენენ ჩასატარებელი რევიზიის მიზნების შესაბამისად. აუდიტორმა თავისი საქმიანობა ისე

უნდა მოაწყოს, რომ მზად იყვეს დარღვევების აღმოსაჩენად, რომლებიც ამახინჯებენ ფინანსური ანგარიშგების არსს.

აუდიტორი უნდა გაეცნოს ფირმაში მოქმედი ოპერაციების ასახვის სისტემას, აგრეთვე, განსაზღვრავს, რამდენად მართებულია მისი გამოყენება ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად. ეს კი საშუალებას აძლევს აუდიტორს განსაზღვროს შემოწმების ჩატარების მეთოდი. აღრიცხვის სისტემა უნდა უზრუნველყოფდეს იმ ინფარმაციის რეგულარულ შეგროვებას და სათანადო დამუშავებას, რაც გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად. აუცილებელია აღრიცხვის სისტემა შეესაბამებოდეს ფირმის ზომას, სტრუქტურას და მისი საქმიანობის სახეს. აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ სააღრიცხვო რეგისტრებში ნამდვილად არის ასახული ყველა ინფორმაცია, ჩანაწერებში შეცდომები და უზუსტობანი აღმოჩენილია, ხოლო დოკუმენტებში არსებული აქტივებისა და პასივების თანხები შეესაბამება სინამდვილეს.

**აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემის შეფასებისას განვითარებულ ქვეყნებში იყენებენ შემდეგ კრიტერიუმებს:**

1. აღრიცხვის სისრულე;
2. ჩანაწერების სიზუსტე;
3. ობიექტურობა;
4. სააღრიცხვო პერიოდის საზღვრების დაცვა, რაც გამოიხატება შემოსავლების თანხების და დანახარჯების სწორ თანაფარდობაში ასახვით, დროის გარკვეულ მონაკვეთში;
5. უფლება-მოვალეობის დაცვა, ყველა იურიდიულად გამართლებული ფინანსური ურთიერთობების ანგარიშებში ასახვა;
6. მონაცემების წარმოჩენა, გამჟღავნება და მთე-

ლი ინფორმაციის ასახვა შესაბამის ჩანაწერებში.

სააღრიცხვო სისტემის შემოწმებისას აუდიტორი ასრულებს კონკრეტულ აუდიტორულ პროცედურებს. ეს პროცედურებია:

1. ფირმის შესახებ ინფორმაციის მიღება და ანალიზი;

2. სააღრიცხვო სისტემის შესწავლა, მისდამი წაყენებულ მოთხოვნებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით;

3. სააღრიცხვო სისტემის წერილობით დადასტურებული ანალიზი, საბუთბრუნვის ან ანკეტების სქემის შედგენა;

4. სააღრიცხვო სისტემაში საექვო ოპერაციების ასახვის პროცესის შესწავლა.

აუდიტორული სისტემის შესწავლისას აუდიტორები იყენებენ შემოწმებების სხვადასხვა მეთოდებს. მცირე საწარმოებში ყველაზე მოქნილ მეთოდად ითვლება ფაქტების წერილობით გადმოცემა. ამგვარი მეთოდი საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს დარღვევის მიზეზი, დამნაშავე თანამდებობის პირები და ამის საფუძველზე, ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად, დაიხსოს წინადადებები.

აუდიტორმა, აუდიტის დაწყებამდე, სააღრიცხვო სისტემის შესასწავლად შეიძლება გამოიყენოს საკონტროლო ფურცლები. ეს არის წინასწარ მომზადებული სტანდარტული დოკუმენტები, რომელიც შეიცავს სპეციფიკურ კითხვებს, რომელთაგან თითოეულზე უარყოფითი პასუხი ნიშნავს კონტროლის არარსებობას.

ფართო გავრცელება ჰპოვა დოკუმენტბრუნვის სქემამ, რომელიც წარმოადგენს დოკუმენტბრუნვის გრაფიკულ ასახვას სააღრიცხვო სისტემის შიგნით. ეს კი საშუალებას იძლევა დავრწმუნდეთ, რომ ყველა



ოპერაცია დოკუმენტშია ასახული.

სააღრიცხვო სისტემის გარდა უნდა შემოწმდეს შიდა კონტროლის სისტემა, რომელიც მოიცავს კადრების კონტროლს, მართვის კონტროლს, შიდა აუდიტსა და სხვა.

შიდა კონტროლის სისტემამ უნდა უზრუნველყოს აქტივების დაცვა, ფირმის თანმიმდევრული და ეფექტური საქმიანობა, მისი სტრატეგიის განხორციელება, ხელი შეუწყოს ოპერაციების დროულ და სრულ ასახვას აღრიცხვაში.

#### კითხვები ბამეორებისათვის:

1. რა არის აუდიტორული სამსახურის ფუნქციები?

2. ვინ შეიძლება მართოს აუდიტორული ფირმა?

3. აუცილებელია თუ არა აუდიტორული შემოწმებისათვის გეგმა-განაწესი და რატომ?

4. თქვენ რომ აუდიტორი იყავთ, რას მიაქცევდით ყურადღებას აუდიტის ჩატარების დროს? დაგწეროთ ჩვენი მოსაზრება;

5. თქვენი აზრით, რატომაა აუცილებელი აუდიტის მსვლელობის პროცესში აუდიტორული ჯგუფის შემოწმება?

6. ვინ შეიძლება იყვეს სამეურნეო სუბიექტი?

7. რას ითვალისწინებს “ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი”?

8. რას ითვალისწინებს “საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების მოთხოვნილებათა დაცვის” აუდიტი და რამდენჯერ შეიძლება ჩატარდეს იგი?

9. განვმარტოთ – შიდა და გარე აუდიტი, სავალდებულო და ნებაყოფლობითი აუდიტი. დავასახელოთ მათი მსგავსება-განსხვავება;

10. რას ეწოდება სისტემური აუდიტი და რა დანიშნულება აქვს მას?

## თემა III

### ხელშეკრულება აუდიტის ჩატარების დროს

აუდიტორული შემოწმების ჩატარების და ნებისმიერი სხვა სახის აუდიტორული მომსახურების რეგულირების ძირითად იურიდიულ დოკუმენტს წარმოადგენს ხელშეკრულება.

სამოქალაქო კანონმდებლობის თანახმად, ხელშეკრულების მეშვეობით ხდება ორი ან რამოდენიმე პირის (იურიდიული, ფიზიკური) შეთანხმების იურიდიული აღიარება გარკვეული მოქალაქეობრივი უფლებებისა და ვალდებულებების განსაზღვრის, მათი შეცვლისა და შეწყვეტის შესახებ.

აუდიტორული მომსახურების სახელშეკრულებო ურთიერთობები, უფლებები, ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა, რეგულირდება საქართველოს კანონით “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” და სხვა ნორმატიული აქტებით. გარდა ამისა, აუდიტორული მომსახურების სამართლებრივი რეგულირებისათვის საჭიროა ძირითადად ორი ტიპის ხელშეკრულების გამოყენება: **გენერალური და შრომითი ხელშეკრულებები.**

**გენერალური ხელშეკრულება** განკუთვნილია დამკვეთის მიერ აუდიტორის (აუდიტორული ფირმის) არჩევის ფაქტი, რომელიც ფორმდება იურიდიულად ხანგრძლივი (ერთ წელზე მეტი) ვადით (დანართი 1).

შრომითი ხელშეკრულების დადება საჭიროა “დამკვეთის” მიერ შემოთავაზებული ნებისმიერი კონკრეტული სახის აუდიტორული მომსახურების შესრულების შემთხვევაში (დანართი 2).

ხელშეკრულება ფორმდება წერილის საფუძველზე, რომელსაც აუდიტორული ფირმა კლიენტს უგზავნ

ნის ქირავნობის პირობით. კლიენტებისათვის წერილის გაგზავნა საჭიროა იმისათვის, რომ მიიღოს მათი თანხმობა აუდიტის ჩატარებაზე და ანგარიშგების წარდგენის ფორმებზე. წერილის უქონლობის შემთხვევაში შესაძლებელია წარმოიქმნას დავა კონტრაქტის ურთიერთვალდებულებების შეწყვეტის შესახებ.

წერილის მიზანია – განსაზღვრული და გამოკვეთილი იყვეს აუდიტორის უფლებები და ვალდებულებები და თავიდან იქნას აცილებული გაუგებრობანი. აუდიტორულმა ფირმამ (კერძო აუდიტორმა) უნდა მიიღოს წერილობით დასტური, რომ თანახმაა ითანამშრომლოს აუდიტორთან, განსაზღვროს აუდიტის მოცულობა, ანგარიშის ფორმები, აუდიტორისა და კლიენტის შესაბამისი ვალდებულებები.

წერილის სტრუქტურა, შედგება შემდეგი ნაწილებისაგან: შესავალი, აუდიტის სტანდარტების მიმოხილვა, აუდიტის დანიშნულების და სარგებლიანობის აღწერა, აუდიტორული მომსახურების სახე, დამატებითი მომსახურება, გადასახადების გაანგარიშება, შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურება და სხვ.

აუდიტის საჭიროების და სარგებლიანობის დასაბუთებისას აუდიტორი იძლევა გარანტიას იმის შესახებ, რომ შემოწმებული ანგარიშგება იქნება სანდო. აუდიტორს შეუძლია დაეხმაროს კლიენტს შიდა კონტროლის სისტემის ორგანიზებაში, აგრეთვე, შეახსენოს მას, რომ სამუშაოს ანაზღაურება დამოკიდებულია დახარჯულ დროზე, კვალიფიკაციაზე და დასაქმებულ მუშაკთა პასუხისმგებლობის დონეზე.

აუდიტორული საქმიანობის დაწყებამდე შეიძლება საჭირო გახდეს წინასწარი ექსპერტიზის ჩატარება, რომელიც განსაზღვრავს ჩასატარებელი სამუშაოების მოცულობას და ვადებს.

ექსპერტიზის ჩატარებაზე დგება ხელშეკრულება, სადაც განსაზღვრულია: ხელშეკრულების საგანი, მხარეთა ვალდებულებები, სამუშაოს ანაზღაურება და სხვა პირობები, მხარეთა საბანკო რეკვიზიტები და იურიდიული მისამართები. ხელშეკრულებას თან ერთვის საწარმოს აუდიტორული შემოწმების სამუშაო პროგრამა – საკითხების ჩამონათვალი.

წერილის და წინასწარი ექსპერტიზის შედეგების მიხედვით, აუდიტორულ ფირმასა და კლიენტს შორის იდება ხელშეკრულება, სადაც ერთი მხარე იღებს ვალდებულებას – თავისი რისკის ხარჯზე შეასრულოს გარკვეული სახის სამუშაო მეორე მხარის დავალებით (დაკვეთით), ხოლო დამკვეთი კისრულობს ვალდებულებას შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურებაზე.

ხელშეკრულების შემუშავებისას აუცილებელია გათვალისწინებული იქნას შემდეგი თავისებურებები:

1. ხელშეკრულება კონსენსუალურია, რაც იმას ნიშნავს, რომ იგი ძალაში შედის მხოლოდ მას შემდეგ, როცა მხარეებს შორის ყველა პუნქტის მიხედვით შეთანხმება იქნება მიღწეული. ამ მომენტიდან წარმოიშვება მხარეთა უფლებები და ვალდებულებები;

2. ხელშეკრულების საგანი ყოველთვის არის ინდივიდუალური;

3. ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოების შესრულებისას აუდიტორი ინარჩუნებს დამოუკიდებლობას და ხელმძღვანელობს დებულებით, რადგან დამკვეთს უფლება აქვს, შეამოწმოს მის მიერ შესრულებული სამუშაო და მისცეს სათანადო მითითება სამუშაოს შესრულების მეთოდებზე. დამ-

კვეთს ეკრძალება განაცხადოს პრეტენზია სამუშაოს დამთავრების შემდეგ;

4. ხელშეკრულება ითვალისწინებს აუდიტორული რისკის პრინციპებს: შესამოწმებელი საგნის შემთხვევით განადგურების რისკი, ვიდრე არ ჩაბარდება დამკვეთს; სამუშაოს დაუსრულებლობის რისკი; სამუშაოს შემთხვევით შეფერხების რისკი, ფორსმაჟორული მდგომარეობა (ბუნებრივი, სტიქიური მოვლენები, ხელისუფლებასა და მმართველ ორგანოებში უწყესრიგობა) და სხვა.

განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს ხელშეკრულების საგნის სწორ და სრულად შერჩევას, აუდიტორული საქმიანობის შესახებ კანონის, კომპლექსური რევიზიების ჩატარების შესახებ ტიპური ინსტრუქციების და სხვა ნორმატიული აქტების გათვალისწინებით.

ხელშეკრულებაში მოცემული უნდა იყოს დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომელიც ექვემდებარება გაფორმებას და შემსრულებლის მიერ დამკვეთისადმი ჩაბარებას. მაგალითად: რევიზიის აქტი, აუდიტორული დასკვნა, წერილობითი დასკვნები და წინადადებები გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და დარღვევების აღმოსაფხვრელად და ა.შ. აგრეთვე, უნდა განისაზღვროს სამუშაოთა შედეგების მიღება-ჩაბარების აქტის ხელმოწერის წესი და ვადები, დამკვეთის პასუხისმგებლობა შესრულებულ სამუშაოს მიღების ვადის გადაცილებაზე.

ხელშეკრულება განსაზღვრავს აუდიტორის ძირითად უფლება-მოვალეობებს და დამკვეთის ვალდებულებებს, რომელიც ითვალისწინებს აუდიტორისათვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული შესრულებული სამუშაოს ანაზღაურებას.

შრომითი ხელშეკრულების შეწყვეტა, როგორც წესი, ხდება სამუშაოს დამთავრებისთანავე. თუმცა, ზოგჯერ ადგილი აქვს ხელშეკრულების ვადაზე ადრე შეწყვეტას აუდიტორის ან დამკვეთის მიერ.

დამკვეთს უფლება აქვს გააუქმოს ხელშეკრულება ცალმხრივად, თუ აუდიტორული ფირმა დროულად არ დაიწყებს სამუშაოს შესრულებას.

ხელშეკრულების გაუქმება ხდება იმ შემთხვევაშიც, როცა არავითარ დარღვევას არა აქვს ადგილი. მაგალითად: თუ აუდიტორმა გააფრთხილა დამკვეთი, ხარჯთაღრიცხვის მნიშვნელოვანი გაზრდის აუცილებლობის თაობაზე, რადგან აუდიტორს არ ჰქონდა წარმოდგენილი აუცილებელი ბუღალტრული დოკუმენტები ხელშეკრულების დადებამდე.

სხვა საპატიო მიზეზების შემთხვევაში, დამკვეთს ნებისმიერ დროს შეუძლია შეწყვიტოს ხელშეკრულება, მაგრამ მან უნდა გადაუხადოს აუდიტორს შესრულებული სამუშაოს საფასური და აუნაზღაუროს ხელშეკრულების გაუქმებით გამოწვეული ზარალი.

განსაკუთრებით დიდი მნიშვნელობა აქვს პრეტენზიების წაყენების წესის და ვადების დამტკიცებას. თუ აუდიტორი ასრულებს რთულ სამუშაოს, რომლის შესრულებასაც რამოდენიმე თვე სჭირდება, მიზანშეწონილია სამუშაოს შესრულება დაიყოს ეტაპებად და დადგინდეს, რომ სამუშაოს ჩაბარება მოხდება ეტაპობრივად. თუ დამკვეთმა არ წამოაყენა შესაბამისი პრეტენზია, სამუშაოს კონკრეტული ეტაპის მიღებისას, მას ერთმევა პრეტენზიის წამოყენების უფლება სამუშაოს დამთავრების შემდეგ.

მიზანშეწონილია, ხელშეკრულებაში შედიოდეს პუნქტი კონფიდენციალურობის შესახებ, ე.ი. გათვა-

ლისწინებული იქნას პასუხისმგებლობა კომერციული საიდუმლოების დარღვევაზე.

ხელშეკრულება, კონტროლის მიზნით, რეგისტრირდება სპეციალურ წიგნში, რომელსაც აქვს დადგენილი ფორმა. ამ წიგნის მონაცემები გამოიყენება აუდიტორული საქმიანობის ანგარიშის შესადგენად.

### კითხვები გამეორებისათვის:

1. რომელი დოკუმენტის საფუძველზე ხორციელდება აუდიტორული შემოწმება?
2. ხელშეკრულების რამდენი სახე არსებობს აუდიტის ჩატარების დროს ძირითადად?
3. როდის ფორმდება გენერალური ხელშეკრულება?
4. რა განსხვავებაა გენერალურ და ტიპურ შრომით ხელშეკრულების დროს?
5. რატომაა საჭირო წერილი – შეკითხვა, წერილი – პასუხი?
6. რას ნიშნავს წინასწარი აუდიტორული ექსპერტიზა?
7. დაგახსიათოთ ხელშეკრულების შედგენის ძირითადი თავისებურებები;
8. დაგახსიათოთ ხელშეკრულების დარღვევის პირობები;
9. რას ნიშნავს ”კონსენსუალური ხელშეკრულება”?

## თემა IV

### აუდიტორული სტანდარტები და ნორმები

ისევე, როგორც ყველა პროფესიას აუდიტსაც აქვს თავისი ტექნიკური და ეთიკური სტანდარტები, რომელიც მოცემული პროფესიის ადამიანებს ეხმარება თავიანთი მოვალეობების შესრულებაში. ამასთან ერთად, ყველა პროფესიას გააჩნია სათანადო საშუალებები სტანდარტების რეალიზაციისათვის. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტორული საქმიანობისათვის აუცილებელია პროფესიული სიზუსტე და წონასწორობა, მსჯელობა და ქცევის სპეციფიკური წესების დაცვა, რადგან აუდიტორის პროფესიისათვის, მარტო წიგნიერი კანონების ცოდნა არ არის საკმარისი, საჭიროა გარკვეული რისკი და პასუხისმგებლობის აღება პროფესიული დასკვნის გასაკეთებლად.

აუდიტორული საქმიანობა, ჩვეულებრივ, რეგულირდება მიღებული სტანდარტებისა და ნორმების საფუძველზე, თუმცა, თითოეულ აუდიტორულ ფორმას ეძლევა შესაძლებლობა, დამოუკიდებლად განსაზღვრონ მათი შესაბამისობა კონკრეტულ მიზანთან და ამოცანასთან. სტანდარტები განსაზღვრავენ აუდიტორული პროცედურების ძირითად წესებს, პრინციპებს.

აუდიტის ეთიკის კოდექსი ავალდებულებს აუდიტორს, პროფესიული საქმიანობის ყველა სფეროში დაიცვას პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ შემუშავებული სტანდარტები. აგრეთვე, სახელმწიფო ორგანოების მიერ დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ნორმები, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში, იხელმძღვანელოს საერთაშორისო სტანდარტებით.



დღეს საქართველოში მოქმედებს 29 აუდიტორული სტანდარტი, რომლის საფუძველს წარმოადგენს ათი საყოველთაოდ მიღებული აუდიტორული სტანდარტი. ვინაიდან აუდიტორული საქმიანობა დინამიური პროცესია და არ გააჩნია ერთხელ და სამუდამოდ მიღებული დოგმა, შესაძლებელია არსებული სტანდარტების შეცვლა, თუ ის ვერ აკმაყოფილებს აუდიტორულ მოთხოვნებს, მაგრამ აუდიტორული სტანდარტების და ნორმების შეცვლა შეუძლია მხოლოდ მადალკვალიფიციურ და ღრმად განსწავლულ აუდიტორს, რომელიც დაამტკიცებს შეცვლის აუცილებლობას.

აუდიტორული საქმიანობისათვის მიღებულია ძირითადად ათი საერთაშორისო სტანდარტი, რომელიც დაყოფილია სამ ჯგუფად, ესენია:

**ა) ზოგადი სტანდარტი, მასში გაერთიანებულია სამი სტანდარტი და ეხება აუდიტორის კვალიფიკაციას:**

1. აუდიტი უნდა ჩატარდეს იმ პირის ან პირების მიერ, რომელთაც სათანადო მომზადება და გამოცდილება აქვთ;

2. შენარჩუნებული აქვთ ყველა საკითხებში დამოუკიდებლობა;

3. აქვთ საკმარისი პროფესიული ოსტატობა და არიან ყურადღებიანები;

**ბ) პრაქტიკული მუშაობის სტანდარტები, მასში გაერთიანებულია სამი სტანდარტი და ეხება აუდიტის დაგეგმვას და მუშაობის პრინციპებს. ესენია:**

1. სამუშაო მონდომებით უნდა დაიგეგმოს, მუშაობის პროცესში უნდა განხორციელდეს თანაშემწეების მუშაობის კონტროლი;

2. აუდიტორული შემოწმების გეგმის შესადგენად, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისათვის, აუცილებელია ინფორმაცია შიდა კონტროლის სტრუქტურის შესახებ;

3. შესამოწმებელი ფინანსური ანგარიშებისათვის საჭიროა აუდიტორული მტკიცებულებების მოძიება და კომპეტენტური დასაბუთებების მიღება;

გ) ანგარიშების სტანდარტები, რომელშიც გაერთიანებულია ოთხი სტანდარტი და ეხება აუდიტის დასრულებას – საბოლოო დასკვნის გაკეთებას.

1. აუდიტორულმა დასკვნამ უნდა დაადგინოს, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშები ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს;

2. დასკვნაში მითითებული უნდა იყვეს გარემოებები, პრინციპების დავის შესახებ, მიმდინარე წელს წინა წელთან შედარებით;

3. ფინანსურ ანგარიშში ასახული ინფორმაცია მთლიანობაში უნდა ჩაითვალოს საიმედოდ, სინამდვილის შესატყვისად;

4. დასკვნა უნდა შეიცავდეს: ან ფინანსური ანგარიშის შესახებ გამოთქმულ აზრს, ან მტკიცებას, რომ აზრის გამოთქმა შეუძლებელია და თუ რატომ არის შეუძლებელი.

აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება შესაბამისი ნორმების დაცვით. აუდიტორული ნორმა არის წესებისა და პროცედურების ერთიანობა. მაგალითად: თუ რამდენად სრულად არის ასახული ბუღალტრულ ანგარიშგებებსა და აღრიცხვის დოკუმენტებში ჩანაწერები, ფაქტიურად გაწეული დანახარჯების, მიღებული შემოსავლების და ფინანსური შედეგების შესახებ. ასევე, წარმოების საშუალებების და მთელი

ქონების რაციონალურად და ეფექტიანად გამოყენების შესაძლებლობების არსებობა და სხვა.

აუდიტორული სტანდარტების შემუშავება ეფუძნება ძირითად აუდიტორულ პოსტულატებს (მტკიცებულებებს, კანონზომიერებებს).

### **აუდიტორული პოსტულატები:**

**აუდიტორული სტანდარტების ძირითადი პოსტულატებია:**

1. სარევიზიო ორგანომ თავის საქმიანობა ყველა სფეროში უნდა შეუსაბამოს აუდიტორული საქმიანობის სტანდარტებს;

2. სარევიზიო ორგანოს უნდა გააჩნდეს მიუკერძოებელი მოსაზრება და დამოუკიდებლად შეაფასოს სხვადასხვა სიტუაციები, რომლებიც წარმოიშვება აუდიტორული კონტროლის მსვლელობაში;

3. სარევიზიო ორგანოს უმნიშვნელოვანეს ფუნქციას წარმოადგენს საზოგადოებრივი ანგარიშვალდებულებების მხარდაჭერა, მათ შორის ეკონომიკის კანონიერებასა და ფინანსური ოპერაციების წარმოების სისწორისადმი ხელის შეწყობა;

4. ფინანსური ანგარიშსწორების და სხვა მონაცემების სისწორესა და შინაარსის სიზუსტეზე პასუხისმგებლობა აკისრია საწარმოს, ფირმის ხელმძღვანელს;

5. ანგარიშვების სტანდარტების თანმიმდევრული გამოყენებით უნდა შეიძლებოდეს მკაფიო, ნათელი დასკვნის გამოტანა, ფინანსური მდგომარეობისა და საქმიანობის შედეგების შესახებ. აუდიტორი ანგარიშვების სისწორის შესახებ დასკვნას მხოლოდ გამოკვლევის შედეგად აკეთებს;

6. საკანონმდებლო აქტებმა ხელი უნდა შეუწყოს სარევიზიო ერთეულების თანამშრომლობას მკონტროლებელ ორგანოსთან, რათა ამ უწყებებისათვის მისაწვდომი იყოს ყველა ის არსებული ინფორმაცია, რაც აუცილებელია შესამოწმებელი საქმიანობის ყოველმხრივი შეფასებისათვის;

შიდა კონტროლის ადეკვატური სისტემის არსებობა მინიმუმამდე ამცირებს შეცდომებისა და დარღვევების შესაძლებლობებს;

7. მთლიანად სარევიზიო საქმიანობა არ უნდა სცილდებოდეს დადგენილ უფლებამოსილებას, გარკვეულ იურიდიულ აქტებს, ხელშეკრულებებს და სხვანორმატიული დოკუმენტების ფარგლებს;

8. სარევიზიო ორგანოები ხელს უნდა უწყობდნენ სამეურნეო ოპერაციების კანონიერების შემოწმების ტექნოლოგიის სრულყოფას;

9. სარევიზიო ორგანოები თავს უნდა არიდებდნენ აუდიტორის და სარევიზიო ორგანოების ინტერესების შეჯახებას. ამისათვის კი, ისინი უნდა ეყრდნობოდნენ სარევიზიო სტანდარტებს, იყვნენ ობიექტურნი და დამოუკიდებელნი;

10. სარევიზიო ორგანოები ახორციელებენ შესამოწმებელი ორგანიზაციის ფინანსური საქმიანობის კონტროლს და ატესტაციას, ფინანსური დაჯგუფების გამოკვლევას, ამოწმებენ საფინანსო სისტემისა და შესაძლებელი გარიგებების შესაბამისობას მოქმედ კანონმდებლობასთან. შეისწავლიან შიდა კონტროლის საშუალებებს და ფუნქციებს, მიღებულ გადაწყვეტილებათა დასაბუთების საკითხებს, ამოწმებენ სამეურნეო საქმიანობის ეკონომიკურობის, პროდუქტიულობის და ეფექტიანობის ასპექტში.

### კითხვები გამეორებისათვის:

1. რატომ არის აუცილებელი აუდიტორული სტანდარტების გამოყენება?
2. რას ითვალისწინებს “ზოგადი სტანდარტი”?
3. დავახასიათოთ “პრაქტიკული მუშაობის“ სტანდარტი;
4. რა განსხვავებაა “ანგარიშგების და პრაქტიკული მუშაობის” სტანდარტებს შორის?
5. შეიძლება თუ არა აუდიტორული სტანდარტების შეცვლა აუდიტორის მიერ?
6. რას ეწოდება აუდიტორული ნორმა?
7. რას წარმოადგენს აუდიტის ძირითადი პოსტულატები.

## თემა V

### აუდიტორული მტკიცებულებები და მათი მიღების მეთოდები

#### 5.1. აუდიტორული მტკიცებულებები, მათი კლასიფიკაცია და მიღება

აუდიტორი უნდა ფლობდეს სრულ, უტყუარ ინფორმაციას, რომელიც საკმარისი იქნება დასაბუთებულ დასკვნების გამოსატანად. ინფორმაციის წყარო შეიძლება იყოს სააღრიცხვო სისტემა, დამამტკიცებელი დოკუმენტაცია, მატერიალური აქტივები, საწარმოო პერსონალი და ადმინისტრაცია, კლიენტები, მომწოდებლები და სხვა. აუდიტორის განკარგულებაში მყოფმა ინფორმაციამ საშუალება უნდა მისცეს მას, გამოიტანოს დასაბუთებული დასკვნა შემოსავლების და გასაღების, აქტივების და პასივების აღრიცხვის სისტემის შესახებ, აგრეთვე, მოგების განსაზღვრის სისწორისა და უტყუარობის შესახებ.

პრაქტიკაში ადგილი აქვს დოკუმენტების შეუთანხმებელ შესწორებას, წაშლას, ბეჭდისა და შტამპის გაურკვეველ ანაბეჭდს, რაც ცალკეულ პირებს საშუალებას აძლევს, ჩაიდინონ ბოროტმოქმედებანი, ამიტომ, განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს დოკუმენტების შემოწმებას, ყალბი დოკუმენტების აღმოჩენას და გაფრთხილებას. აუდიტორმა უნდა იცოდეს დოკუმენტების შემოწმების მეთოდი და იცნოდეს სიყალბის გამაფრთხილებელ საშუალებებს.

აუდიტორული დოკუმენტები უნდა ივსებოდეს შესაბამის სტანდარტულ ქაღალდზე პასტით, ინახებოდეს სათანადო წესის დაცვით – დაცული იყვეს

სპეციალური საშუალებებით (დამცავი ბადე, ზედაპირის შეღებვა, ბლანკების სერიის დამზადება, დოკუმენტების დაფარვა პლასტიკური პოლიმერული აფსკით).

მონაცემების შესაგროვებლად აუდიტორს ნათელი წარმოდგენა უნდა ჰქონდეს რევიზიის ისეთ მეთოდებზე, როგორცაა: ექსპერტიზა, დაკვირვება, გამოკითხვა, დამოუკიდებელი ტესტები, გამოთვლები, ანალიზური შემოწმება და სხვა.

**აუდიტორული მტკიცებები ჯგუფდება:**

1) **ინფორმაციის მიღების წესის მიხედვით**, რომელიც გათვალისწინებულია კანონმდებლობით – იყოფა არაპირდაპირ და პირდაპირ მტკიცებულებებად.

**არაპირდაპირი მტკიცებები** – ეს ის მონაცემებია, რომელიც დაკავშირებულია მოცემული საკითხის დამამტკიცებელ ფაქტად. მაგალითად, შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობა, შეიძლება გამოდგეს შესამოწმებელი საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაში მნიშვნელოვანი შეცდომების არაპირდაპირ მტკიცებულებად.

**პირდაპირი მტკიცება** – დასტურდება პირველადი დოკუმენტებით და სააღრიცხვო რეგისტრებით. მაგალითად, დანაკლისის ფაქტი, რომელიც მტკიცდება საინვენტარიზაციო და შედარების უწყისით. პირდაპირი მტკიცებები შეიძლება დაიყოს **მატერიალურ და არამატერიალურ წყაროდ**.

**მატერიალურ წყაროს** ქვეშ იგულისხმება დოკუმენტები და ნატურალური მარჩვენებლები.

**ნატურალური მარჩვენებლები** საშუალებას იძლევა განისაზღვროს სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა რაოდენობა, მათი ხარისხი, შენახვის პირობები, გამოყენების ხარისხი და სხვა პარამეტრები.

არამატერიალურ წყაროებს მიეკუთვნება მომენტალური მოვლენები, აგრეთვე, ის საწარმოები, ორგანიზაციები და მოქალაქეები, რომელთაც კავშირი აქვთ შესამოწმებელ საწარმოსთან და ფლობენ აუდიტორისათვის საჭირო მონაცემებს.

2) მტკიცებულებები მნიშვნელობის მიხედვით. შესამოწმებელი დოკუმენტები იყოფა ოთხ ჯგუფად: პირველადი, კრებსითი, არაოფიციალური და დამხმარე.

1. პირველადი დოკუმენტები ისეთი დოკუმენტებია, რომლებიც დგება ოპერაციის მოხდენისთანავე და ამტკიცებს რაიმე მოვლენას, ფაქტს, შესამოწმებელი რესურსების რაოდენობას და მდგომარეობას.

2. კრებსითი დოკუმენტები ასახავს სხვადასხვა მონაცემებს გამსხვილებულად, იგი მეორადი დოკუმენტია. მათი შექმნა არ არის დაკავშირებული სამეურნეო ოპერაციებთან.

3. არაოფიციალურ დოკუმენტებად ითვლება ისეთი დოკუმენტები, რომელთა წარმოებას ახორციელებენ მატერიალური პასუხისმგებელი პირები და სხვა მუშაკები თავიანთი ინიციატივით, ისე რომ არ იცავენ დოკუმენტის გაფორმების წესს.

4. დამხმარე დოკუმენტები ის დოკუმენტებია, რომელშიც მოცემულია ცალკეული პირების მოსაზრება შესამოწმებელი საწარმოს ეკონომიკური საკითხებისა და მოვლენების შესახებ.

პირველადი დოკუმენტების საფუძველზე შეიძლება გაკეთდეს დასკვნა დანაკლისის, დარღვევების, მატერიალური ზარალის სიდიდის შესახებ. კრებსით დოკუმენტების მონაცემების მიხედვით შეიძლება მივიღოთ პირობითად ზუსტი დასკვნა.

არაოფიციალურ და დამხმარე დოკუმენტებს და-



მამტკიცებელი მნიშვნელობა არ გააჩნიათ, თუმცა, ისინი წარმატებით შეიძლება იქნას გამოყენებული კონტროლის მიმართულების შესარჩევად.

**3) მტკიცებულებები – შესამოწმებელი ინფორმაცია სიზუსტის ხარისხის მიხედვით იყოფა სამ ჯგუფად: კატეგორიული, პირობითად ზუსტი და საორიენტაციო.**

**კატეგორიული** ინფორმაცია – აბსოლუტური და ზუსტია, რადგან ის ყალიბდება აუდიტორის მიერ პირველადი დოკუმენტების შემოწმების შედეგად.

**პირობითად ზუსტი** ინფორმაცია – გვაქვს მაშინ, როცა აუდიტორებს რაღაც მიზეზის გამო არ შეუძლიათ დამოუკიდებლად დაამტკიცონ მისი აბსოლუტური სიზუსტე (რაიმე მნიშვნელოვანი დოკუმენტის უქონლობის გამო).

**საორიენტაციო** ინფორმაცია – აისახება აუდიტორის გაანგარიშებით სავარაუდო დანაკარგებისა და შემოსავლების სიდიდის შესახებ. იგი შეიძლება გამოდგეს სხვადასხვა გადაწყვეტილებების მისაღებად.

**4) ნორმატიული მტკიცებულებები** – ის მონაცემებია, რომელიც მუშავდება ნორმატივების საფუძველზე და იგი შეიძლება შეუდარდეს ფაქტიურ საქმიანობას და გამოვლინდეს გადახრები. მაგალითად: ხარჯთაღრიცხვა, გეგმები, პროგრამები და სხვა. პრაქტიკაში ეს ნორმატივები იყოფა შემდეგ სახეებად: ნატურალური ნორმატივები, დანახარჯების ნორმატივები, პროგრამული ნორმატივები, არამატერიალური, მიზნობრივი ნორმატივები, კაპიტალური ნორმატივები, შემოსავლების ნორმატივები და სხვა.

**ნატურალური ნორმატივები** – არ არის ღირებულებითი კრიტერიუმი, ის გამოიყენება მასალების,

შრომის დანახარჯების, მომსახურებისა და საქონლის წარმოების ეფექტიანობის შესაფასებლად და ასახავს საქმიანობის რაოდენობრივ ასპექტს.

**დანახარჯების ნორმატივი** – იგი ეფექტიანობის ღირებულებითი კრიტერიუმია. მათი საშუალებით გამოითვლება შესრულებული ოპერაციების თვითღირებულება. მას მიეკუთვნება ისეთი საყოველთაოდ მიღებული კრიტერიუმები, როგორიცაა: პროდუქციის ერთეულზე პირდაპირი და არაპირდაპირი დანახარჯები, მასალების დანახარჯები, მიმოქცევის ხარჯები და სხვა.

**პროგრამული ნორმატივები** – პროგრამის შესრულების ვადაა, რომელიმე სახის სამუშაოს შესასრულებლად.

**არამატერიალურ ნორმატივებს** – უწოდებენ ისეთ ნორმატივებს, რომლებიც დაკავშირებულია ადამიანურ, პიროვნულ ურთიერთობებთან და ემყარება ისეთ კრიტერიუმებს, როგორიცაა მსჯელობა, განსჯა და შეცდომების აღმოჩენის მეთოდი, ინტუიცია და სხვა.

**მიზნობრივი ნორმატივი** – ისეთი მიზნებია, რომლებიც ყალიბდება რთული პროგრამების განხორციელებისას ან სამართავი ფუნქციის შესრულებისას. მათ შეიძლება ჰქონდეს, როგორც მატერიალური ისე არამატერიალური ხასიათი.

**კაპიტალური ნორმატივი** – დანახარჯების ნორმების ნაირსახეობაა, ახალი ინვესტიციების, აგრეთვე, საერთო ეფექტიანობის კონტროლის ყველაზე გავრცელებული ნორმატივია მოგება ინვესტირებულ კაპიტალზე.

**შემოსავლების ნორმატივი** – არის რეალიზაციის მოცულობა ფულად ფორმაში.

აუდიტორისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს იმ

მტკიცებულებებს, რომლებსაც წარმოადგენენ მას სარევიზიო საწარმოს სპეციალისტები. აუდიტორს რევიზიის პროცესში შეუძლია მიიღოს მტკიცებები კლიენტის მომსახურე ბანკისაგან. ამისათვის, მისი ნებართვით, სტანდარტული წერილი-განცხადება იგზავნება კლიენტის ყველა ბანკში, აუდიტის მიზნებისათვის საბანკო ანგარიშის მისაღებად.

აუდიტორული მტკიცებების წყაროს წარმოადგენს ხელმძღვანელობის რეპრეზენტაცია (წარმომადგენლობა) აუდიტორის მიმართვა ადმინისტრაციისადმი თხოვნით, რომ მან წერილობით წარმოადგინოს ცალკეული საკითხების მიხედვით მონაცემები, აგრეთვე, ადმინისტრაცია ახსენებს მის პასუხისმგებლობას ფინანსური ანგარიშგების მდგომარეობაზე, აგრეთვე იმაზე, რომ იგი ვალდებულია სრულად წარმოადგინოს აუცილებელი მონაცემები.

აუდიტორების მიერ მიღებული მტკიცებულებების სისრულე და ხარისხი დამოკიდებულია აუდიტის მეთოდის სრულყოფაზე.

აუდიტორი სათანადოდ უნდა ასახავდეს რევიზიის მსვლელობის დროს აღმოჩენილ მტკიცებებს. სამუშაო დოკუმენტების შინაარსი ასახავს აუდიტორის პროფესიულ მომზადების ხარისხს. დოკუმენტებში ჩანაწერები იმდენად სრული და დეტალური უნდა იყოს, რომ სხვა აუდიტორმა თავისუფლად შესძლოს დოკუმენტების მონაცემების საფუძველზე გაარკვიოს, რა სამუშაო იქნა ჩატარებული და გააკეთოს დასკვნა.

## 5.2. აუდიტორული შიშოწმობა და ტესტირება

აუდიტორული შემოწმებები პროცედურულად რამოდენიმე ჯგუფად შეიძლება დაიყოს:

**ინსპექცია** – აუდიტორების მიერ ჩატარებული

აუდიტორული საქმიანობის ისეთი სახეა, რომელიც გულისხმობს: ჩანაწერების, დოკუმენტების და შესასრულებელი ოპერაციების შემოწმებას, ადგილზე საწარმოს ფინანსური მდგომარეობის დადგენას.

**დაკვირვება** – არის სხვა პირების მიერ შესასრულებელ ოპერაციებზე კონტროლის მეთოდი, აუდიტორის თანდასწრებით ინფორმაციის სწორი ასახვისათვის.

**გამოკითხვა** – რევიზიის ისეთი სახეა, როცა გამოკითხება საქმის მცოდნე პირები საწარმოს შიგნით ან მის გარეთ (ფორმალურად, არაფორმალურად, წერილობით, ზეპირად), ამასთან ერთად, ინფორმაციის სისწორის შეფასება ემყარება გამოკითხული პიროვნების კომპეტენციურობას, გამოცდილებას, დამოუკიდებლობას და პატიოსნებას.

**გაანგარიშებები** – ბუღალტრულ ჩანაწერებში სიზუსტის არითმეტიკული შემოწმება და დამოუკიდებელი გამოთვლების ჩატარება.

**ანალიზის შემოწმება** – მნიშვნელოვანო კოეფიციენტების და სტატისტიკური მასალების შესწავლა და გადახრების გამოკვლევა. შემოწმების შედეგად აფასებენ კლიენტის საქმიანობაში მომხდარ ცვლილებებს, ფინანსურ ანგარიშგებაში ნაპოვნ შეცდომებს.

შემოწმების პროცესში ხორციელდება სხვადასხვა პროცედურები, რომელთა შერჩევაც დამოკიდებულია დამოუკიდებელ ტესტებზე და მის მიზნებზე.

დამოუკიდებელი ტესტები გამოიყენება ოპერაციული და ნაშთების შესამოწმებლად. აბსოლუტურად ყველა აუდიტორული ტესტი ჯგუფდება მათი განხორციელების პროცესების შესაბამისად.

**როტაციული ტესტები** – ისეთი პროცედურებია,

რომელთა შესაბამისად შემოწმებას დაქვემდებარებული ობიექტები აუდიტორის მიერ შეირჩევა რიგრიგობით, როტაციის (წრებრუნვის) პრინციპის დაცვით, შეირჩევა საწარმოების ალაღბედზე.

**სიდრმისეული ტესტები** – გულისხმობს იმ ოპერაციების გარკვეულ შერჩევას, რომლებიც მოწმდება შესაბამისი საადრიცხო ციკლის ყველა სტადიაზე.

**სუსტი ადგილების ტესტები** – განკუთვნილია შიდა კონტროლის შესამოწმებლად, სადაც რევიზორის აზრით შეცდომებს შეიძლება ჰქონდეს ადგილი.

**მიმმართველი ტესტები** – გამოიყენება ოპერაციების თანმიმდევრობით კონტროლის მიზნით. მაგალითად, როცა აუდიტორს სურს დარწმუნდეს რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების სისწორეში, ის შემოწმებას იწყებს იმ პირველი დოკუმენტებით, რომელიც თან ერთვის მატერიალური პასუხისმგებელი პირის ანგარიშებს და ამთავრებს “საქონლისა” და “საქონლის რეალიზაციის” ანგარიშის შემოწმებით.

**გამჭოლი ტესტები** – წარმოადგენს სიდრმისეული ტესტის შეზღუდულ ფორმას, რომელიც გამოიყენება ადრიცხვის სისტემის დეტალურად დასახასიათებლად.

აუდიტორული მტკიცებების მისაღებად დიდი მნიშვნელობა აქვს **შერჩევით გამოკვლევებს**. იგი შეიძლება იყოს **სტატისტიკური**, როცა გამოკვლევა ხდება ფაქტების მთელი ერთობლიობის დახასიათებით.

პრაქტიკაში გავრცელებულია, აგრეთვე, **არასტატისტიკური** გამოკვლევა, რომლის დროსაც აუდიტორი ეყრდნობა მხოლოდ საკუთარ შეფასებებს.

აუდიტორის შერჩევითი გამოკვლევა შედგება ოთხი თანმიმდევრული სტადიისაგან:

- შერჩევითი ერთობლიობის განსაზღვრა;

- ტესტირების ობიექტების შერჩევა;
- ობიექტების შემოწმება;
- ტესტირების შედეგების შეფასება.

შერჩევითი გამოკვლევის შედეგები აისახება იმ რეგისტრებში, სადაც მითითებულია აუდიტის შეცდომები.

მტკიცებულებების მიღების ყველაზე გავრცელებული მეთოდია ანალიზური შემოწმება, რომელსაც იყენებენ აუდიტის სხვადასხვა სტადიაზე.

მაგალითად: დაგეგმვის სტადიაზე, დეტალური ტესტირების სტადიაზე და ფინანსური ანგარიშგების ანალიზის სტადიაზე.

ანალიზურ შემოწმებას მეტი ეფექტი აქვს, თუ კლიენტის შესახებ მასალები გროვდება ყოველწლიურად და ფიქსირებულია კომპიუტერზე.

აუდიტორული მტკიცებების მიღების მნიშვნელოვანი მეთოდია აუდიტორის დასწრება ინვენტარიზაციის ჩატარების პროცესში, რის შედეგად იგი გამოავლენს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულების არსებობის სინამდვილეს. აგრეთვე, აუდიტორს შეუძლია ჩაატაროს საკონტროლო შემოწმება, რათა დარწმუნდეს საინვენტარიზაციო აღწერებში ჩანაწერებისა და მატერიალური ფასეულობების მარაგის სისწორეში. გამოაქვს დასკვნები მარაგის შენახვის მდგომარეობის შესახებ, იკვლევს დიდი დანაკლისის წარმოქმნის ფაქტებს და აფიქსირებს მათ სამუშაო დოკუმენტებში.

### **5.3. კომპიუტერული და სამეშაპერტო სისტემის მეთოდების გამოყენება აუდიტში**

აუდიტორული მტკიცებების მისაღებად დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის მეთოდებს კომპიუტერების გამოყენებით. აღნიშნულ მეთოდს უწოდებენ

**კომპიუტერული აუდიტის** – მეთოდს. ამისათვის აუცილებელია აუდიტორს ჰქონდეს ისეთი კომპიუტერული პროგრამები, რომლებსაც გამოიყენებს კლიენტის საქმიანობის შესამოწმებლად, საკონტროლო მონაცემები, რომელსაც გამოიყენებს კლიენტების კომპიუტერული პროგრამების ფუნქციონირების შესამოწმებლად.

ინფორმაციული მასალების შეგროვების პროცედურები აღნიშნული მეთოდის თანახმად უნდა შეიცავდეს: დაკვირვებას შესამოწმებელ ობიექტებზე, მისი დოკუმენტების შემოწმებას, კონტროლის განმეორებით ჩატარებას, პროგრამის ცალკეული ნაწილების შემოწმებას და საერთო კონტროლის შემოწმებას.

კომპიუტერებისა და აუდიტის პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენება განსაკუთრებულ ეფექტს იძლევა შერჩევითი გამოკვლევის და ანალიზური შემოწმების ჩატარების დროს.

ელექტრონული ცხრილების გამოყენება საშუალებას იძლევა შემუშავდეს შემოწმების პროგრამა. ამისათვის საჭიროა აუდიტორმა დაამუშაოს დოკუმენტის ფორმა და შინაარსი, განსაზღვროს ის აუცილებელი მონაცემები და პროცედურები, რომლებიც საჭიროა ინფორმაციის მისაღებად. ამგვარად დამუშავებული პროგრამა შეიძლება დარჩეს კომპიუტერის მეხსიერებაში, შემდეგ კი, საჭიროების შემთხვევაში, შეცვლილი იქნას ახალი მონაცემებით. შესრულებული სამუშაოების შემდეგ კომპიუტერი დისკის ეკრანზე გამოსახავს ვიდეოგრამებს, რომელსაც აუდიტორი გაანალიზებს და გამოიტანს შესაბამის დასკვნებს.

კომპიუტერული აუდიტის ჩატარების ერთ-ერთ მეთოდს მიეკუთვნება **საექსპერტო სისტემები** – ისე

თი კომპიუტერული პროგრამებია, რომლებიც იყენებენ პროგრამირების უნიკალურ მეთოდებს, მომხმარებლებისათვის საჭირო ინფორმაციის მიწოდების მიზნით. ისინი გამოიყენება აუდიტის დაგეგმვის, აუდიტორული შემოწმებისა და ფინანსური ანგარიშგების დამუშავების დროს. ამ სისტემის მეშვეობით შეიძლება შეფასდეს აუდიტის რისკი, დაზუსტდეს მისი მონაცემები, განხორციელდეს ეკონომიკური ანალიზი. აღნიშნული სისტემები, აუდიტორული შემოწმების დროს, გამოიყენება კონტროლის სტრუქტურის შესაფასებლად და ამა თუ იმ ინფორმაციის დეტალური შემოწმების განსახორციელებლად.

ამ სისტემის მეშვეობით შეიძლება გადაწყდეს შემდეგი ტიპის ამოცანები: ინტერპრეტაცია (რაიმე აზრის ახსნა, განმარტება), სიტუაციის შეფასება, პროგნოზირება, ინსტრუქციების გაცემა, კონტროლი, დაკვირვება, დაგეგმვა და სხვა.

საექსპერტო კონტროლის საბაზისო კომპონენტებია **ინფორმაციული ბაზა და მომხმარებლებზე რეკომენდაციების** ტიპის ინფორმაციული გაცემის მექანიზმი. ინფორმაციული ბაზა შეიცავს იმ წესებს და ინფორმაციებს, რომლებიც გამოიყენება პრობლემის გადაწყვეტისას.

**სისტემის მეორე კომპონენტი** – მომხმარებლისათვის რეკომენდაციების ტიპის ინფორმაციის მექანიზმი – კომპიუტერული პროგრამაა, იგი აჯამებს რჩევებს და აწოდებს მათ მომხმარებლებს.

საექსპერტო სისტემის გამოყენებისას კვლევის სტრატეგია მდგომარეობს საჭირო გადაწყვეტილებების აღწერაში, აგრეთვე, იმ მიზნების და ღონისძიებების ერთობლიობაში, რომელთაც მიყვავართ საბოლოო მიზნამდე.



გამოყენებული კვლევის ტექნიკა მოიცავს ერთეულად, მრავლობით და ევრისტიკულ (გამოკვლევის ხერხი) კვლევას.

ერთეულად კვლევა გულისხმობს ერთ ეტაპობრივ ვარიანტს დასაწყისიდან დასასრულამდე, რომელიც უზრუნველყოფს დასკვნის მიღებას. მრავლობითი კვლევა ერთდროულად შეისწავლის ყველა შესაძლო ვარიანტს, ევრისტიკული მეთოდის დროს გამოიყენება გამოკვლევის გარკვეული ხერხები და წესები.

საექსპერტო კვლევა ეხმარება აუდიტორს ფირმის საწარმოო პოტენციალის განსაზღვრაში.

### კითხვები გამეორებისათვის:

1. რა არის აუდიტორული მტკიცებულებები და რისთვის არის საჭირო მისი გამოყენება?
2. რამდენ ჯგუფად იყოფა აუდიტორული მტკიცებულებები;
3. რას ეწოდება პირდაპირი და არაპირდაპირი მტკიცებულება?
4. დავახასიათოთ მტკიცებულებები “მნიშვნელობის” მიხედვით;
5. რომელ მტკიცებულებებზე შეიძლება აუდიტორული დასკვნის დაწერა და რატომ?
6. დავახასიათოთ მტკიცებულებები “სიზუსტის ხარისხის მიხედვით”;
7. როგორი მტკიცებულებაა “არაოფიციალური და დამხმარე” მოიყვანეთ მაგალითები;
8. რას ნიშნავს “ნორმატიული მტკიცებულებები” დავასახელოთ მაგალითები;
9. დავასახელოთ აუდიტორული შემოწმების მეთოდები;
10. რას ითვალისწინებს “კომპიუტერული აუდიტის მეთოდი”.

## თემა VI

### აუდიტორული შემოწმების პროცედურები და მათი ორბანიზაციის ძირითადი პრინციპები

#### 6.1. აუდიტორული საქმიანობის შეცდომების შეფასება

აუდიტორული საქმიანობის ჩამოყალიბება დაკავშირებულია ახალი საბაზრო ეკონომიკის სტრუქტურების ფორმირებასთან, რომელიც მოითხოვს აუდიტორის დამოუკიდებლობას გადაწყვეტილებების მიღებასა და დასაბუთებაში. აუდიტი აუცილებელი ელემენტია საბაზრო ინფრასტრუქტურისათვის.

კომპანიების ანგარიშგებების შემოწმებისას აუდიტორი აფასებს გამოვლენილი შეცდომების შინაარსს. შეცდომები თავისი შინაარსის მიხედვით არის – **არსებითი (მატერიალური) და არაარსებითი (არამატერიალური)**. გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს თავისი საქმიანობის რისკის ხარისხიც.

მატერიალურობის და რისკის ცნებები, ხშირად გამოიყენება აუდიტის დაგეგმვისათვის, კომპანიის საქმიანობის შემოწმებისა და შესწავლისათვის, ასევე აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს და ანგარიშგების შედგენაში. ანალიზის, ტესტირების და სხვა მონაცემების საფუძველზე დაყრდნობით აუდიტორი გამოიყენებს თავის პროფესიულ მოსაზრებას ამ მონაცემების სიზუსტესა და ობიექტურობაზე. ის თავის დასკვნაში მიუთითებს რეალურ სინამდვილეს და გარე ანგარიშგების დონის შესაბამისობის შესახებ.

გარე ანგარიშგების დონის შეფასებისას ფართოდ იყენებენ “მატერიალურობის” გაგებას. ფინანსურ აღრიცხვაში და გარე აუდიტში შეცდომა ან ანგა-

რიშგებაში რაიმეს გამოტოვება ითვლება მატერიალურად (მნიშვნელოვნად), თუ ამის შედეგად მომხმარებელი აღმოჩნდება დეზორიენტირებული გადაწყვეტილების მიღებაში ან ადგილი ექნება ზარალს.

განასხვავებენ შეცდომების და გამოტოვების **მატერიალურობის სამ დონეს:**

**პირველ დონეს** მიეკუთვნება ის შეცდომები და გამოტოვებები, რომელთა თანხები ისე მცირე და უმნიშვნელოა, რომ არანაირად არ შეიძლება იმოქმედონ ამ ინფორმაციით მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე. ანგარიშგებაში ასეთი შეცდომები ითვლება არამატერიალურად (არაარსებითად).

**მეორე დონეს** მიეკუთვნება ის მატერიალური შეცდომები და ხარვეზები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ინფორმაციის მომხმარებლის მიერ გადაწყვეტილებების მიღებაზე, მაგრამ მიუხედავად ამისა, გარე ანგარიშგება მთლიანობაში ობიექტურად ასახავს რეალურ სინამდვილეს და სასარგებლოა. მაგალითად: აუდიტორმა საანგარიშო პერიოდის ბოლოს, სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის დროს, გამოავლინა ბალანსში ნახვენები თანხების შეუსაბამობა. ამ ფაქტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს ბანკზე, რომელიც აპირებს კომპანიის დაკრედიტებას და სხვა.

**მესამე დონეს** მიეკუთვნება ის შეცდომები და გამოტოვებები, რომლებიც ეჭვის ქვეშ აყენებენ მთელ საანგარიშგებო ინფორმაციის უტყუარობას და ობიექტურობას. ასეთ ინფორმაციაზე დაყრდნობით შეიძლება მიიღონ არასწორი გადაწყვეტილებები, მაგალითად: რეალიზებული პროდუქტის მნიშვნელოვანი თანხის აღრიცხვაში ჩანაწერების უქონლობა არსებით გავლენას ახდენს ანგარიშგებების ისეთ ელემენტა-

რულ სიდიდეზე, როგორცაა გაყიდული პროდუქციის საერთო თანხა, დებიტორული ანგარიში, მოგება, დავალიანება ბიუჯეტთან და სხვა. აუდიტორის მიერ დადგენილი მატერიალურობის შესამე დონის შემდეგ კეთდება დასკვნა, სადაც დაწვრილებით იქნება აღწერილი გამოვლენილი ფაქტები.

**აუდიტორები გამოყოფენ მატერიალურობის პრაქტიკული გაანგარიშების შემდეგ ეტაპებს:**

1. შეცდომების და ზღვრული დასაშვები თანხის წინასწარი გაანგარიშება ტესტირებული ობიექტის ელემენტებს შორის;

2. შეცდომების და გამოტოვების ზღვრული დასაშვები მთლიანი მოცულობის განაწილება ტესტირებული ობიექტის ელემენტებს შორის;

3. ტესტირების საფუძველზე სააღრიცხვო და საანგარიშებო მონაცემების დაშვებული შეცდომების და გამოტოვების ფაქტიური სიდიდის განსაზღვრა ცალკეული ელემენტების მიხედვით;

4. ტესტირებული ობიექტის შეცდომების და გამოტოვების ფაქტიური თანხის განზოგადება;

5. წინასწარ გაანგარიშებული შეცდომების და გამოტოვებების ჯამის მოცულობის შედარება (I ეტაპი) ფაქტიურად დადგენილთან (IV ეტაპი) და საბოლოო დასკვნასთან.

**პირველი ეტაპი** – აუდიტორი, პროფესიულ გამოცდილების და ანგარიშების ანალიზის საფუძველზე, განსაზღვრავს მათში დასაშვები შეცდომებისა და გამოტოვებების ზღვრულ სიდიდის საზღვრებს, რომელიც არ მოახდენს ინორმაციის მომხმარებლის დეზორიენტირებას (შეცდომაში შეყვანა). ის შეცდომები, რომლებიც აღმოჩნდება მინიმალური საზღვრის ქვემოთ, აღიარებულია, როგორც არამატერიალური

შეცდომა. მაქსიმალური საზღვრის ზემოთ შეცდომა ითვლება მატერიალურად და მისი შეფასება ხდება იმის მიხედვით, თუ მატერიალურობის რომელ დონეს მიეკუთვნება. თუ შეცდომა თავსდება მითითებულ საზღვრებს შიგნით, მაშინ აუდიტორს სჭირდება დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება, მისი ღრმა ანალიზის ჩატარება, რათა შეცდომა მიეკუთვნოს ან მატერიალურს, ან არამატერიალურს.

დიდი მნიშვნელობა აქვს შეცდომებისა და გამოცდების ხასიათს, და მათი მიმართულების დადგენას მომხმარებლისათვის. აუდიტორული ფირმები დამოუკიდებლად შეიმუშავენ პრაქტიკაში მატერიალურობის ძირითად დებულებებს, კრიტერიუმის გამოყენების, კერძოდ შეცდომებისა და ზღვრული, დასაშვები თანხის საზღვრების განსაზღვრის შესახებ. დებულებაში უნდა იყვეს მითითებული შეცდომების სანიმუშო პროცენტები, როგორც მაქსიმუმის, ისე მინიმუმის. კრიტერიუმებად კი გამოყენებულია წმინდა მოგება, აქტივები და ა.შ. არსებული ინფორმაციის და გასული წლების აუდიტორული შემოწმების შედეგების ანალიზის საფუძველზე, აუდიტორი ანგარიშობს შეცდომების ზღვრულ დასაშვებ სიდიდეს, კონკრეტული კლიენტისათვის. /იხ. ცხრილი 1/.

**შეცდომების გამოტოვების ზღვრული დასაშვები თანხის  
საზღვრების გაანგარიშება კლიენტის ანგარიშების  
მიხედვით (ლარებში)**

ცხრილი 1.

კრიტერიუმების დასახელება	ანგარიშგე- ბაში ნაჩვენები თანხები	მინიმალური ზღვარი		მაქსიმალური ზღვარი	
		%	თანხა	%	თანხა
ძირითადი საქმიანობიდან სუფთა მოგება დაბეგვრამდე	369 000	5	18 450	10	36 900
მიმდინარე აქტივები	2588 000	5	129 400	10	258 800
ვალდებულებები	306 7000	3	92 010	6	184 020
მიმდინარე პასივები	659 000	6	32 950	10	65 900

**მეორე ეტაპი** – აუდიტორი აანალიზებს დაშვებული შეცდომების საერთო მოცულობას ამორჩეულ კრიტერიუმების ელემენტებს შორის. მაგალითისათვის ავიღოთ ბალანსის მიმდინარე აქტივების ქვედა და ზედა საზღვრების თანხები და გავანაწილოთ იგი ამ მუხლებს შორის. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს ქვედა და ზედა საზღვრები ბალანსის “მიმდინარე აქტივების” განყოფილების ისეთი მუხლებისათვის, როგორცაა:

ფულადი საშუალებები, დებიტორული ანგარიშები, სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა მარაგი და სხვა /იხ. ცხრილი 2/.

**ზღვრული დასაშვები შეცდომის საერთო თანხის განაწილება ბალანსის მიმდინარე აქტივების განყოფილების ელემენტებს შორის (ლარებში)**

**ცხრილი 2**

ბალანსის “მიმდინარე აქტივების” მუხლები	მინიმალური ზღვარი	მაქსიმალური ზღვარი
ფულადი საშუალებები	8 300	16 600
დებიტორული დავალიანება	34 400	68 800
სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა მარაგი	86 700	173 400
სულ	129 400	258 800

**მესამე ეტაპი** – ამ დროს ხდება, ტესტირების საფუძველზე სააღრიცხვო და საანგარიშგებო მონაცემებში დაშვებული ფაქტიური შეცდომების განსაზღვრა ცალკეულ ელემენტებს შორის. აუდიტის პროცესში საწარმოს საქმიანობა იყოფა რამდენიმე ციკლად. თითოეულ მათგანში აუდიტორი ატარებს შემოწმებას, როგორც სამეურნეო ოპერაციების, ისე ბალანსის მუხლების მიხედვით.

აუდიტორი ტესტირებისათვის ირჩევს ბალანსის ერთ მუხლს, ჩვენი მაგალითისათვის განვიხილოთ ბალანსის “მიმდინარე აქტივის” მუხლის ელემენტები ცალ-ცალკე, მაგ.: “ფულადი საშუალებები”. აუდიტორი ამოწმებს ნაღდი ფულის მოძრაობას საანგარიშო პერიოდში, შემდეგ კი იგი განსაზღვრავს ფაქტიური შეცდომების მნიშვნელობას. დავუშვათ: 1. ნაღდი ფულის საბალანსო მოცულობამ შეადგინა 10 000 ლარი, შესაბამის პერიოდში ტესტირება გაიარა 6 150 ლარის სააღრიცხვო რეგისტრმა და ოპერაციამ. გამოვლინდა ზედმეტობა 471 ლარი. ფულადი საშუალებების შეცდომების ჯამმა შეადგინა 7 658 ლარი (471:6150X10000).

2. “დებიტორული დავალიანების” საერთო თანხამ შეადგინა 995 000 ლარი, შემოწმებით აღმოჩნდა 109 450 ლარი, გადაჭარბება გამოვლინდა 6 344 ლარი, აქედან გამომდინარე ფაქტიურმა შეცდომამ მთლიანობაში შეადგინა 57 672 ლარი (6344:109450X995000).

3. “სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის მარაგის” შემოწმება. იგი ამოწმებს საანგარიშო პერიოდში საწყობში შემოსული მატერიალური ფასეულობის აღრიცხვის სისწორეს რაოდენობრივად და თანხობრივად, აგრეთვე, ამოწმებს ინფორმაციის სისწორეს მატერიალური ფასეულობის მოძრაობის შესახებ. შემდეგ კი განსაზღვრავს ფაქტიური შეცდომების მნიშვნელობებს, რომლებიც შემდგომ დაჯამდება და სტატისტიკური მეთოდების დახმარებით გაგრძელება მთელ შესასწავლ ერთეულებზე. დავუშვათ, სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის შემოწმებისას გამოვლინდა ზედმეტობა 32 500 ლარი, შემოწმებული იყო 250 000 ლარის პირველადი დოკუმენტები და სააღრიცხვო რეგისტრები, ხოლო საერთო ტესტირებულ-



მა თანხამ (შესამოწმებელმა) შეადგინა 149 3000 ლარი. ფაქტიურმა შეცდომამ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ანგარიშზე შეადგინა 194 090 ლარი. (32500:250000X1493000). /იხ. ცხრილი 3/

**დაშვებული შეცდომების ფაქტიური სიდიდის განსაზღვრა ელემენტებს შორის (ლარებში)**

**ცხრილი 3.**

ბალანსის “მიმდინარე აქტივების” მუხლები	მინიმალური ზღვარი	მაქსიმალური ზღვარი	%	ფაქტიური შეცდომა
ფულადი საშუალებები	8 300	16 600	6,5	7 658
დებიტორული დავალიანება	34 400	68 800	26,5	57 672
სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობათა მარაგი	86 700	173 400	67,0	194 090
სულ	129 400	258 800	100	259 420

**მეოთხე ეტაპი** – ტესტირებული ობექტის შეცდომებისა და გამოტოვებების ფაქტიური თანხის განზოგადება. ჩვენს მაგალითში ფაქტიური შეცდომის საერთო თანხამ “მიმდინარე აქტივების” განყოფილე-

ბაში შეადგინა 259 420 ლარი (ცხ 3). მათ შორის – ფულად საშუალებებში 7 658 ლარი; დებიტორული დავალიანება 57 672 ლარი და სასაქონლო მატერიალურ მარაგებში 194 090 ლ.

**მესუთე ეტაპი** – ფაქტიური შეცდომების საერთო თანხა **259 420** უნდა შეუდარდეს პირველ ეტაპზე წინასწარ განსაზღვრულ მის დასაშვებ ზღვრულ სიდიდეს **129 400** ლარიდან **258 800** ლარამდე, იმის გამო, რომ ფაქტიური შეცდომის საერთო თანხა აჭარბებს წინასწარ გამოთვლილ მაქსიმალურ ზღვარს. კლიენტის ბალანსის სისწორე და ობიექტურობა აუდიტორის მიერ ეჭვის ქვეშ დგება. ამიტომ საჭიროა თითოეული ელემენტის შეცდომებზე მსჯელობა.

ჩვენს მაგალითში, ფაქტიური შეცდომის თანხა ფულად საშუალებებში ნაკლებია დასაშვებ ზღვარის მინიმალურ საზღვარზე. გამოვლენილი შეცდომები ცხადია იქნება არამატერიალური – არაარსებითი, რომელიც ბალანსის მონაცემებზე ვერავითარ გავლენას ვერ მოახდენს და იგი ანგარიშზე რეალურ სინამდვილეს ასახავს.

დებიტორების ანგარიშებში შეცდომების ფაქტიური თანხა თავსდება მინიმალურ და მაქსიმალურ ზღვარში, ამიტომ აუდიტორს აუცილებლად დასჭირდება დამატებითი ინფორმაციის მოპოვება თუ მატერიალურობის რომელ ზღვარს მიაკუთვნოს: მაქსიმალურს თუ მინიმალურს.

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მარაგის ანგარიშში ფაქტიური შეცდომების თანხა აჭარბებს დასაშვებ ზღვრული თანხის მაქსიმალურ ზღვარს. ამიტომ ამ უბანზე აუცილებელია მეტი ყურადღება მიექცეს გამოვლენილი ფაქტების მატერიალურობის დადგენას. აუდიტორი ამ ფაქტს აფასებს, როგორც

დარღვევებს და ადმინისტრაციისგან მოითხოვს ანგარიშებში ცვლილებების შეტანას, წინააღმდეგ შემთხვევაში აუდიტორულ დასკვნაში გამოთქვამს მოსაზრებებს ანგარიშებების სისწორის შესახებ, დადგენილ წესისამებრ.

## 6. 2. აუდიტორული რისკის შეფასება

აუდიტორმა, სამსახურეობრივი საქმიანობის პროცესში აუცილებლად უნდა შეაფასოს თავისი საქმიანობის რისკის ხარისხი და მიიღოს სწორი გადაწყვეტილება.

რისკის პირობებში მიღებული გადაწყვეტილებები ისეთი გადაწყვეტილებებია, რომლის დროსაც არ არის განსაზღვრული შედეგი, მაგრამ ცნობილია თითოეული შედეგის ალბათობა. ალბათობა განისაზღვრება, როგორც მოცემული მოვლენის განხორციელების ხარისხი და იცვლება 0-დან 1-მდე.

აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვა გულისხმობს, აუდიტორული რისკის შეფასებას და აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაციის ბაზის განსაზღვრას.

განასხვავებენ: აუდიტორულ რისკს; ბიზნესის ანუ სამეწარმეო საქმიანობის რისკს; მემკვიდრეობით რისკს; კონტროლის რისკს და დეტექციურ რისკს.

**აუდიტორული რისკი** – აუდიტორული გაგებით რისკს, რომელსაც აუდიტორი იღებს თავის თავზე, როდესაც იძლევა დასკვნებს ანგარიშების მთლიან რეალობაზე, ამ დროს შესაძლებელია შეცდომები და ხარვეზები, რომლებიც მხედველობაში ვერ მიიღო აუდიტორმა.

აუდიტორული რისკი იანგარიშება შემდეგი ფორმულით:

$$\text{არ} = \text{მრ} * \text{კრ} * \text{დრ}$$

სადაც: **არ** – აუდიტორული რისკია; **მრ** – მემკვიდრეობითი რისკი; **კრ** – კონტროლის რისკი და **დრ** – დეტექციური რისკი.

აუდიტორული საქმიანობა თავის თავში შეიცავს გარკვეულ წილს რისკისას. ანგარიშგების რეალობა, რომელსაც აუდიტორი დოკუმენტურად ადასტურებს, მიეკუთვნება მისი საქმიანობის სუბიექტურობის სახეს. რაც უფრო დაბალია რისკის მოცულობა, აუდიტორი მით უფრო უნდა იყვეს დარწმუნებული იმაში, რომ გარე ანგარიშგება არ შეიცავს შეცდომებს და ხარვეზებს. ნულოვანი რისკი ეს არის აბსოლუტურად დარწმუნება ინფორმაციის რეალობაში, ხოლო ასპროცენტიანი რისკი – ასევე მთლიანად დარწმუნებაა. პრაქტიკაში აუდიტორს არ შეუძლია ჰქონდეს გარანტია, რომ დარწმუნდეს გარე ანგარიშგების უშეცდომობაში. ამიტომ, აუდიტორის რისკი ყოველთვის იმყოფება 0-დან 1 ან 0 და 100%-ს შორის.

სასურველია, აუდიტორულ რისკსა და დაგეგმილ აუდიტორულ შემოწმებებს შორის არსებობდეს უკუკავშირი. რაც უფრო მცირეა აუდიტორული რისკი, მით მეტი რაოდენობის ინფორმაცია უნდა იყვეს მიღებული ტესტირებისათვის.

**სამეწარმეო საქმის ან ბიზნესის რისკის ქვეშ** გულისხმობენ აუდიტორისაგან დამოუკიდებელ გარემოებებს, როდესაც გამოვლინდება კლიენტის საქმიანობის გაუარესება, მაშინ, როცა აუდიტორმა დაამტკიცა მისი სიმყარე.

**მემკვიდრეობითი რისკის ქვეშ იგულისხმება** სუბიექტური და ობიექტური ფაქტორების გავლენის შედეგად ანგარიშგებაში დაშვებული შეცდომების მატერიალურობა. ამასთან, იგულისხმება, რომ შესამოწმებელ კომპანიებში საერთოდ არ არსებობს შიდა სამეურნეო კონტროლი. შიდა კონტროლის უგულებელყოფა იმით აიხსნება, რომ აუდიტორული რისკის მოდელში იგი გამოცალკევებულია კონტროლის რისკის სახით. მემკვიდრეობით რისკი პირდაპირ დამოკიდებულებაშია იმ ინფორმაციული ბაზის სიდიდესთან, რომელიც დაგეგმილია აუდიტისათვის. შეგნებული და შემთხვევითი შეცდომების არსებობა კლიენტის ანგარიშგებაში აიხსნება რიგი საგარეო და საშინაო ფაქტორებით, აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს და შეაფასოს საინფორმაციო ბაზა. ასეთ ფაქტორებს მიეკუთვნება: ბიზნესის არსი და შინაარსი, წინა აუდიტორული შედეგები, მართვის აპარატის კომპეტენტურობა, პროფესიონალიზმი და პატიოსნება, მუშაკთა შრომის სტიმულირება და სხვა ფაქტორები.

პრაქტიკაში აუდიტორი ჩვეულებრივ ადგენს “მემკვიდრეობით” რისკს 50%-ის დონეზე ან მასზე ზემოთ. თუ დადგენილია ფაქტორების უარყოფითი გავლენა, მაშინ “მემკვიდრეობითი” რისკი 100%-ს უახლოვდება.

**კონტროლის რისკი** წარმოადგენს აუდიტორის მიერ კლიენტის შიდა სამეურნეო კონტროლის სტრუქტურის შეფასებას, მისი ეფექტიანობის განსაზღვრის მიზნით, აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში შეცდომების შესწორების დროს. რაც უფრო ეფექტურია შიდა კონტროლის სტრუქტურა, მით უფრო მცირეა მისი

რისკის ფაქტორი. შიდა კონტროლის სტრუქტურა სა-  
მი ელემენტისაგან შედგება:

1. წარმატებული კონტროლის გარე პირობები;
2. ბუღალტრული აღრიცხვის ეფექტური სისტე-  
მა;
3. კლიენტის მიერ დამუშავებული და ჩატარებუ-  
ლი საერთო და სპეციალური კონტროლის პროცე-  
დურები.

აუდიტორმა კონტროლის რისკის დადგენამდე  
უნდა განახორციელოს შემდეგი ძირითადი პროცე-  
დურები: დაგეგმოს აუდიტორის მთელი პროგრამა  
ისე, რომ უზრუნველყოს დაშვებული შეცდომების  
გამოვლენის გარანტია, ტესტირება გაუკეთოს კონტ-  
როლის იმ ბერკეტების ეფექტიანობას, რომლებიც  
შედის შიდა კონტროლის სტრუქტურაში, შეაფასოს  
რისკი.

კონტროლის რისკს და აუდიტის ინფორმაციულ  
ბაზას შორის არსებობს პირდაპირი კავშირი, თუ  
აუდიტორი კლიენტის შიდა სამეურნეო კონტროლს  
ცნობს ეფექტურად, მაშინ ტესტირების, ინფორმაციუ-  
ლი ბაზის მოცულობა შეიძლება შემცირდეს.

**დეტექციური რისკი** ეწოდება ისეთ რისკს, რომე-  
ლიც აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს იმ შემთხვე-  
ვაში, თუ შიდა კონტროლის სტრუქტურამ ვერ გა-  
მოავლინა და ვერ შეასწორა. დეტექციური რისკი  
იანგარიშება აუდიტორული რისკის სახემეცვლილი  
მოდელის საფუძველზე.

$$\text{დრ} = \text{არ/მრ*კრ.}$$

დეტექციურ რისკსა და ინფორმაციულ ბაზას  
შორის არსებობს უკუკავშირი. დეტექციური რისკის  
შემცირება იწვევს ტესტირების მონაცემთა გადიდე-  
ბას. აუდიტორული რისკი, როგორც აუდიტის დაგეგ-

მგის მნიშვნელოვანი ელემენტი, წარმოადგენს სინთეზურ სიდიდეს, რომელიც იცვლება “შემკვიდრებითი” და “დეტექციური” რისკების ზემოქმედებით.

მატერიალურობა და რისკი, აგრეთვე, მათთან დაკავშირებული აუდიტის ან ინფორმაციული ბაზის ფორმირება, წარმოადგენს დებულებებს გარე აუდიტის თეორიასა და პრაქტიკაში.

ინგლისში, აშშ-სგან განსხვავებით, არ არსებობს რისკის შეფასების რამდენადმე განსხვავებული მეთოდოლოგია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის პროცედურების დაგეგმვისას. ასე მაგალითად: აუდიტის რისკს (არ) განიხილავენ, როგორც შემდგომი ორი ფაქტორის შედეგს: მნიშვნელოვანი შეცდომების გამოვლენის რისკი და მათი არგამოვლენის რისკი.

რისკის დონე ფასდება, როგორც უბრალოდ “მაღალი”, “საშუალო” და “დაბალი” რისკი, ასევე რიცხვითი მნიშვნელობებით.

### კითხვები ბამეორეპისაოთვის:

1. რას ნიშნავს “მატერიალურობა” აუდიტში?
2. რამდენი სახის შეცდომა შეიძლება იყოს აუდიტში შეფასების თვალსაზრისით?
3. აუდიტში “მატერიალურობის” რამდენი დონე არსებობს და რატომ?
4. რას ითვალისწინებს მატერიალურობის მესამე დონე, დავასახელოთ მაგალითები;
5. დავახასიათოთ “მატერიალურობის” გაანგარიშების ეტაპები;
6. რას ითვალისწინებს შეცდომების საზღვრები: “მაქსიმუმი და მინიმუმი”, როგორ იანგარიშება იგი;

7. რას ითვალისწინებს შეცდომების გაანგარიშების მეხუთე ეტაპი?

8. როდის არის საჭირო დამატებითი აუდიტორული კვლევა და რატომ?

9. რა არის აუდიტორული რისკი და აუცილებელია თუ არა აუდიტორული გადაწყვეტილებების მიღების დროს? რატომ?

10. რას გულისხმობს “მემკვიდრეობითი” რისკი? დავასახელოთ მაგალითი;

11. რას გულისხმობს “კონტროლის” რისკი?

## თემა VII.

### აუდიტის სრულყოფა და აუდიტორული ანგარიშგების მომზადება

#### აუდიტორული დასკვნების დანიშნულება და შინაარსი

აუდიტორული დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შესახებ წარმოადგენს აუდიტორული ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მოსაზრებას, ამ ანგარიშების უტყუარობის შესახებ. მოსაზრება კი უნდა გამოხატავდეს აუდიტორული ფირმის მიერ ბუღალტრული ანგარიშგების შესაბამისობის შეფასებას ყველა არსებით ასპექტში, საწესდებო მოთხოვნებთან და იმ ნორმატიულ და საკანონმდებლო აქტებთან, რომლებიც არეგულირებენ ბუღალტრულ აღრიცხვას და ანგარიშგებას საქართველოში. აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს და შეაფასოს აუდიტის შედეგად მიღებული ფაქტობრივი მონაცემები და მიღებული ფაქტობ-



რივი შედეგები გამოიყენოს ბუღალტრული ანგარიშების შესახებ, თავისი საკუთარი მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

აუდიტორულმა ფირმამ, თავის მოსაზრება ბუღალტრული ანგარიშების უტყუარობის შესახებ, უნდა ჩამოაყალიბოს დადებითი ან უარყოფითი აუდიტორული დასკვნის სახით, ან აუდიტორულ დასკვნაში უნდა განაცხადოს თავისი მოსაზრების გამოთქმაზე ბუღალტრული ანგარიშების მდგომარეობის შესახებ.

აუდიტორული ფირმა (ინდივიდუალური აუდიტორი) აუდიტორული დასკვნის სახით განსაზღვრისას, ეყრდნობა შემოწმების პროცესში ყველა არსებით გარემოებას (დარღვევის, შეცდომის, გამოტოვების), რომელიც გამოვლინდება სამეურნეო სუბიექტის ანგარიშების აუდიტის შედეგად.

არსებითად ითვლება ის გარემოებები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენენ ბუღალტრული ანგარიშების უტყუარობაზე, მის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის მდგომარეობაზე.

საერთაშორისო აუდიტის პრაქტიკაში მიღებულია, რომ აუდიტორული ფირმის მიერ შესამოწმებლად ანგარიშებში აღმოჩენილი ისეთი შეცდომა ან გამოტოვება ითვლება არსებითად, რომლის რაოდენობრივი სიდიდე ტოლია ან აღემატება სამეურნეო სუბიექტის საბალანსო მოგების 10 %-ს, ხოლო მის ქვემოთ არაარსებითად.

ზოგიერთ შემთხვევაში (როდესაც არ არსებობს საბალანსო მოგება) არსებითის კრიტერიუმად შეიძლება გამოყენებული იქნას აქტივების ღირებულება, სახელდობრ, შეცდომა ან გამოტოვება, რომელიც აღემატება აქტივების ღირებულების 1-2%-ს, ითვლება

არსებითად, ხოლო ქვემოთ – არაარსებითად.

ბიზნესის პირობებში, საქმიან სამყაროში არავინ არ უყურებს სერიოზულად იმ მეწარმეებს, რომელთა საანგარიშო მონაცემები არ არის დამტკიცებული აუდიტორული დასკვნით. დამოუკიდებელი აუდიტორული დასკვნა უნდა შეესაბამებოდეს საყოველთაოდ მიღებულ სტანდარტებს, რომელთა მოდიფიკაცია შეიძლება მხოლოდ ეკონომიკურ ნორმატივებზე დაყრდნობით.

## **7.2. აუდიტორული დასკვნის ფორმა და სტრუქტურა**

აუდიტორული დასკვნა შედგება სამი ნაწილისაგან: შესავალი, ანალიზური და დასკვნითი (შემაჯამებელი).

შესავალი ნაწილი მოიცავს:

1. აუდიტორული ანგარიშის დასათაურებას – “აუდიტორული ფირმის დასკვნა” ან “ინდივიდუალური აუდიტორის დასკვნა”:

ა) აუდიტორული ფირმისათვის – იურიდიულ მისამართს, ლიცენზიის ნომერს, გაცემის თარიღსა და მოქმედების ვადას და იმ ორგანიზაციის დასახელებას, ვინც გასცა ლიცენზია, იმ აუდიტორების სახელს და გვარს, რომელთაც მონაწილეობა მიიღეს აუდიტში.

ბ) ინდივიდუალური აუდიტორისათვის – სახელს და გვარს, ლიცენზიის ნომერს, გაცემის თარიღს და მოქმედების ვადას, იმ ორგანოს დასახელებას, ვინც გასცა ლიცენზია.

2. აუდიტორული დასკვნის ანალიზური ნაწილი განკუთვნილია, მხოლოდ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობისათვის, იგი წარმოადგენს აუდიტორუ-

ლი ფირმის ანგარიშს, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მდგომარეობის შემოწმების საერთო შედეგებისა და სამეურნეო საფინანსო ოპერაციების შესრულებისას, საწესდებო მოთხოვნების, მოქმედი კანონმდებლობისა და ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის შესახებ.

აუდიტორული დასკვნის ანალიზურ ნაწილში მოცემული უნდა იყოს: აუდიტის საგანი, რომელიც მოიცავს ბუღალტრულ ანგარიშგებას; აუდიტის საგანთან ერთად აღნიშნული უნდა იყოს სამეურნეო სუბიექტის დასახელება, საანგარიშგებო პერიოდი და საანგარიშგებო თარიღი, აგრეთვე, სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მდგომარეობის შემოწმების საერთო შედეგები. შედეგების დახასიათება უნდა შეიცავდეს: ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების შედეგების დადგენილ წესში აღმოჩენილი არსებითი დარღვევების აღწერას.

სამეურნეო სუბიექტის მიერ სამეურნეო-საფინანსო ოპერაციების საწესდებო მოთხოვნებთან, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობის საერთო შეფასებას ყველა არსებით ასპექტში, აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღწერას.

**3.** აუდიტორული დასკვნის შემაჯამებელი ნაწილი წარმოადგენს აუდიტორული ფირმის (ინდივიდუალური აუდიტორის) მოსაზრებას ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ, ყველა არსებით ასპექტში. სამეურნეო სუბიექტის დასახელებას, აუდიტის საგანს, საანგარიშო პერიოდსა და საანგარიშგებო თარიღს, ყველა იმ გარემოებების ჩამონათ-

ვალს, რის გამოც აუდიტორული ფირმა ან კერძო აუდიტორი წერს დადებით, ან უარყოფით დასკვნას, ან უარს ამბობს საკუთარი აზრის გამოთქმაზე მოცემული ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ. თუ შესაძლებელია მოცემული უნდა იყოს ამ გარემოებების გავლენის შეფასება ღირებულებით გამოსატყულებაში.

აუდიტორული შემოწმების დროს სამეურნეო სუბიექტს ეკისრება პასუხისმგებლობა ბუღალტრული ანგარიშგების მომზადებასა და მის სისწორეზე.

აუდიტორულ ფირმას (ინდივიდუალურ აუდიტორს) აკისრია პასუხისმგებლობა ჩატარებული აუდიტის შედეგად გამოთქმული მოსაზრების ობიექტურობასა და სისწორეზე სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ.

### **73. აუდიტორული დასკვნის სახეები და წარდგენა**

აუდიტორულ დასკვნას თან უნდა ერთვოდეს შემოწმებული ბუღალტრული ანგარიშგება, რომელიც დამოწმებულია ფირმის ან კერძო აუდიტორის ხელმოწერით და ბეჭდით. ბეჭედი დასმული უნდა იყოს ბუღალტრული ანგარიშგების ყველა ფორმაზე. აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღი არ შეიძლება უსწრებდეს სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების შედგენის თარიღს.

თუ სამეურნეო სუბიექტი შემოწმების მსვლელობაში აღმოფხვრის იმ არსებით ნაკლოვანებებს და დარღვევებს, რომლებიც გამოვლინდა აუდიტის შედეგად, შეიტანს შესაბამის ცვლილებებს ბუღალტრულ ანგარიშგებაში, მაშინ აუდიტორს შეუძლია შეცვალოს უარყოფითი ან პირობითად დადებითი დასკვნა

ნა დადებითი დასკვნით.

აუდიტორული დასკვნის შეცვლას წინ უნდა უსწრებდეს ის შესწორებები, დაზუსტებები და დამატებების შემოწმება, რომლებიც გააკეთდა ბუღალტრულ აღრიცხვაში.

აუდიტორულმა ფირმამ სამეურნეო სუბიექტს უნდა წარუდგინოს აუდიტორული დასკვნის **ორი ეგზემპლარი: ერთი მთლიანი სახით: შესავალი, ანალიზური და შემაჯამებელი ნაწილებით**, რომელსაც დართული ექნება შემოწმებული ბუღალტრული ანგარიშგება. **მეორე** – შესავალი და შემაჯამებელი ნაწილებით, რომელიც დაერთვება შემოწმებულ ბუღალტრულ ანგარიშგებას და განკუთვნილი იქნება საგადასახადო ორგანოებისა და სხვა დაინტერესებული მომხმარებლისათვის წარსადგენად.

აუდიტორული დასკვნის თითოეული ეგზემპლარი ბუღალტრულ ანგარიშებთან ერთად წარმოადგენს ერთ განუყოფელ მთელს და უნდა აიკინძოს.

დაინტერესებულ მომხმარებელს და მათ შორის საგადასახადო ორგანოებს არ აქვთ უფლება მოსთხოვონ აუდიტორულ ფირმას ან კერძო აუდიტორს, ხოლო აუდიტორულ ფირმას არ აქვს უფლება და არ არის ვალდებული რომელიმე მომხმარებელს წარუდგინოს აუდიტორული დასკვნა მთლიანად ან მისი რომელიმე ნაწილი, იმ შემთხვევების გარდა რომლებიც დადგენილია საქართველოს კანონმდებლობით.

#### 7.4. აუდიტორული დასკვნის სახეები

აუდიტორული დასკვნის სახეებია: დადებითი, პირობითად დადებითი, უარყოფითი ან აუდიტორს უფლება აქვს აუდიტორულ დასკვნაში უარი განაც-

**ხადოს მოსაზრების გამოთქმაზე ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ.**

განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

**დადებით** აუდიტორულ დასკვნაში აუდიტორული ფირმა ამტკიცებს, რომ სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგება საანგარიშო თარიღისათვის, არსებით ასპექტში უტყუარად ასახავს მის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის მდგომარეობას, ხოლო საანგარიშო პერიოდში შესრულებული სამეურნეო-საფინანსო ოპერაციები სრულად არის ასახული ბუღალტრულ აღრიცხვაში და ყველა არსებით ასპექტში შეესაბამება საწესდებო მოთხოვნებს, აგრეთვე, ქვეყანაში მოქმედ ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგების კანონმდებლობას და ნორმატიული აქტების მოთხოვნებს /იხ. დანართი 3/.

**პირობითად დადებითი** აუდიტორული დასკვნაც, ისევე როგორც დადებითი, ამტკიცებს სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრულ ანგარიშგების უტყუარობას და მის შესაბამისობას ბუღალტრული აღრიცხვის კანონმდებლობასთან, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორს აქვს გარკვეული შენიშვნები ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების მიმართ. ეს იმას ნიშნავს, რომ არსებობს აუდიტორისა და წარმოების ხელმძღვანელობის აზრთა გარკვეული (არადაამაკმაყოფილებელი საბუღალტრო ჩანაწერები) სხვადასხვაობა, ცალკეული სამეურნეო ფაქტებისა და ბუღალტრული ანგარიშგების მაჩვენებლების ირგვლივ, რის გამოც აუდიტორს არ შეუძლია გააკეთოს დადებითი დასკვნა შენიშვნების გარეშე, მაგრამ ამ შენიშვნებს არ აქვს არსებითი მნიშვნელობა /იხ. დანართი 4/.

**უარყოფითი** აუდიტორული დასკვნა გაიცემა იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორული ფირმა შემოწმების შედეგად დარწმუნდება, რომ სამეურნეო საქმიანობის ბუღალტრული ანგარიშგება ყველა არსებით ასპექტში ვერ ასახავს მის ფინანსურ მდგომარეობას საანგარიშგებო თარიღისათვის, იმ ნორმატიული აქტებიდან გამომდინარე, რომლებიც არეგულირებენ საქართველოში ბუღალტრულ აღრიცხვას და ამის გამო მას არ შეუძლია გააკეთოს დასკვნა მოცემულ ბუღალტრულ ანგარიშგების უტყუარობაზე /იხ. დანართი 5/.

აუდიტორულ დასკვნაში **უარის თქმა აზრის გამოსატყაობაზე** ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ იმას ნიშნავს, რომ გარკვეული გარემოებების გამო, აუდიტორს არ შეუძლია და ვერ გამოსატყავს თავის მოსაზრებას რომელიმე ფორმით, ანუ, მას არ აქვს საფუძველი გააკეთოს დასკვნა სამეურნეო სუბიექტის ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ, სახელდობრ, როცა ბუღალტრული ანგარიშგება შეიცავს /იხ. დანართი 6/:

ა) ფალსიფიცირებულ დოკუმენტაციას;

ბ) შეიცავს გარკვეულ გაუგებრობებს, რაც გამოწვეულია ხელმძღვანელობის მიზეზით, რაიმე ინფორმაციის გამოტოვებით ან დაფარვით, რამაც შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს საგადასახადო ორგანოები და სხვა ინფორმაციის მომხმარებლები;

გ) შეიცავს ისეთ ინფორმაციას, რომელიც ბუღალტრულად დაუდევრად არის გაფორმებული და არ ხერხდება მისი სისწორის დადგენა.

დასკვნაში აუცილებლად მკაფიოდ და გარკვეულად უნდა განიმარტოს, თუ რატომ არ შეუძლია აუდიტორულ ფირმას გამოსატყაობის თავისი მოსაზრება

მოცემული ბუღალტრული ანგარიშების მდგომარეობის შესახებ.

**კითხვები გამეორებისათვის:**

1. რა არის აუდიტორული დასკვნის დანიშნულება?
2. რამდენი სახის აუდიტორული დასკვნა არსებობს? დაასახელეთ;
3. რამდენი ნაწილისაგან შედგება აუდიტორული დასკვნა?
4. რატომ არის საჭირო აუდიტორული დასკვნის კონფიდენციალურობა?
5. რა განსხვავებაა დადებით და პირობითად დადებით დასკვნას შორის?

**თემა VIII**

**ეკონომიკური ანალიზი საწარმოს საქმიანობის აუდიტში**

ანალიზის ქვეშ იგულისხმება სააღრიცხვო და სხვა ეკონომიკური მაჩვენებლების შეფასება რეალურად არსებული კავშირების შესწავლის გზით. აუდიტში ანალიზის მიზანს წარმოადგენს აუდიტორის მიერ კლიენტის საქმიანობის არსის და შინაარსის შესწავლა-განსაზღვრა, მისი ფუნქციონირების პერსპექტივის შეფასება მომავალში, კლიენტის ანგარიშსწორებაში წინასწარ განზრახული შეცდომების გამოვლენა, დეტალური ტესტირების შემოკლება აუდიტის ძირითად სტადიაზე.

განვიხილოთ ანალიზის მიზნების შემადგენელი ელემენტები:

1. იმისათვის, რომ განისაზღვროს კლიენტის საქ-



მიანობა, აუდიტორი უნდა გაეცნოს კლიენტის საქმიანობის შინაარსს, მის ურთიერთობებს პარტნიორებთან. ანალიზის პროცესში აუდიტორი ანხორციელებს მიმდინარე წლის საანგარიშგებო და სააღრიცხვო მონაცემების შედარებას გასული წლების უკვე შემოწმებულ ინფორმაციასთან. ამასთან ერთად, ყურადღება უნდა მიექცეს იმ ცვლილებებს, რომელიც ასახავს სხვადასხვა ტენდენციებს კლიენტის სამეურნეო საქმიანობაში. მაგალითად, მოდების პროცენტული შეფარდების შემცირება რეალიზაციის მოცულობასთან, ან მორალურად მოძველებული საქონლის, მარაგის არსებობა საწარმოს საწყობებში.

2. კლიენტის სამეურნეო-საფინანსო საქმიანობის შეფასებაში ხშირად გამოვლინდება ხოლმე სერიოზული ფინანსური სიძნელებები, მაგალითად: თუ გრძელვადიანი სესხის კოეფიციენტური თანაფარდობა, საკუთარ კაპიტალთან, ჩვეულებრივზე უფრო მაღალია, ხოლო მოგების კოეფიციენტი საერთო თანხასთან საშუალოზე დაბალია, მაშინ არსებობს ფინანსური არასტაბილურობის საკმაოდ მაღალი რისკი.

3. ანგარიშგებაში შესაძლო შეცდომების ზონები განისაზღვრება მოულოდნელი განსხვავებებით მიმდინარე წლის ანგარიშების მონაცემების და გასული წლების ანალოგიურ ინფორმაციას შორის.

4. დეტალური ტესტირება იმაში გამოიხატება, რომ თუ ანალიზის მოცულობაში არ გამოჩნდება ცვლილება, მაშინ განზრახული შეცდომის შესაძლებლობა მინიმალურია. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია შეამოკლოს საანალიზო ობიექტის შემდგომი დეტალური ტესტირება, რაც დაზოგავს მის დროს და დანახარჯებს.

**აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე ანალიზის მიზა-**

ნი გულისხმობს აუდიტის ძირითადი პროგრამის არსის და შინაარსის განსაზღვრას, რომელიც გააფართოვებს აუდიტორის ინფორმაციას კლიენტის ბიზნესზე.

**აუდიტის საბოლოო სტადიაზე ანალიზის მიზანია,** კიდევ ერთხელ დაამტკიცოს ანგარიშგების მაჩვენებლების რეალურობა, როგორც თანხობრივად ისე შინაარსობრივად, რაც ზოგიერთ შემთხვევაში მოითხოვს დამატებით ტესტირებას.

ანალიზის დაწყებამდე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს მისი მიზნები და ამოცანები, შეიმუშაოს ანალიზის პროგრამა, რომელიც შედგება სამი ძირითადი ელემენტისაგან: ანალიზის ოპტიმალური მეთოდების შერჩევა, დასახული მიზნების და ამოცანების განსაზღვრა და გადაწყვეტილებების მიღება.

საზღვარგარეთ, აუდიტის პრაქტიკაში, გამოიყენება ანალიზის შემდეგი მეთოდები:

**გარე ანგარიშის წაკითხვის მეთოდი** – მდგომარეობს გარე ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მაჩვენებლების მნიშვნელობების შესწავლა, გასული პერიოდის საშუალებების ძირითადი წყაროებისა და მათი გამოყენების მიმართულებების განსაზღვრის მიზნით.

**დარგობრივი შედარებითი ანალიზის მეთოდი** – გამოიყენება საფინანსო მაჩვენებლების შესადარებლად საშუალო-დარგობრივ მაჩვენებლებთან. ამ მეთოდს ის უპირატესობა აქვს, რომ აუდიტორს შეუძლია უფრო ღრმა ანალიზი გაუკეთოს კლიენტის ბიზნესის შინაარსს და ფინანსურ საქმიანობას, მის გადახდისუნარიანობას და კრედიტორუნარიანობას.

**ფაქტიური და საგეგმო** მაჩვენებლების შედარებითი ანალიზის მეთოდი გამოიხატება აუდიტორის

ხარჯთაღრიცხვის შინაარსში და ფაქტიურ მაჩვენებლების დეტალურ ტესტირებაში.

**კლიენტის ფაქტიური მონაცემებისა და თვით აუდიტორის გაანგარიშებების შედარებითი ანალიზის მეთოდი** – გულისხმობს, რომ აუდიტორი გაიანგარიშებს ანგარიშების ამა თუ იმ მაჩვენებლებს და უდარებს კლიენტის შედეგებს, უფრო ხშირად, ეს ეხება პროცენტულ გაანგარიშებებს ცალკეული ობიექტებისათვის ამორტიზაციის ანარიცხებს, მომავალი პერიოდის ხარჯებს და სხვა.

**ანალიზი კოეფიციენტების მეთოდი** – ემყარება ანგარიშების ცალკეულ მაჩვენებელთა შორის გარკვეულ დამოკიდებულებებს. აუდიტორმა კოეფიციენტების მეთოდი შეიძლება გამოიყენოს ორი მიმართულებით: როგორც შიდა სამეურნეო და გარე სამეურნეო, მაგალითად, მოგების კოეფიციენტების გაანგარიშება აქციაზე.

ეკონომიკური ანალიზის სხვადასხვა მეთოდების გამოყენებისას, აუდიტორი, შესაძლებლობის ფარგლებში ორიენტირებულია კომპიუტერისა და სპეციალიზებული პროგრამის გამოყენებაზე.

ეკონომიკური ანალიზის ჩამოთვლილი მეთოდების პროცესში, აუდიტორმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაუთმოს ორ მაჩვენებელს: პროდუქციის თვითღირებულებას და მოგებას.

შემოწმება იწყება თვითღირებულების გამოკვლევით, რადგან იგი მოგების და რენტაბელობის ფორმირების ძირითადი ფაქტორია. მიმდევრობით უნდა შემოწმდეს ყველა საკალკულაციო მუხლი.

უნდა შემოწმდეს მატერიალური და შრომითი დანახარჯების პირველი დოკუმენტები, მისი გაფორმების სისწორე და მასში ასახული ფაქტორების რეა-

ლობა.

განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს დანახარჯების მუხლებს კონკრეტული სახის პოდუქციაზე. არაპირდაპირი დანახარჯების განაწილების დასაბუთებას და თვითღირებულების სიზუსტეს.

მოგების შემოწმებისას, პირველ რიგში უნდა იქნას შესწავლილი რეალიზებულ პროდუქციაზე ფასწარმოქმნის წესი. მოგებიდან სხვადასხვა გადასახადების გადახდის დროულობა, აუცილებელია შემოწმდეს წმინდა მოგების თანხის განაწილების კანონიერება ერთობლივი საწარმოს დამფუძნებლებს შორის. შესწავლილი უნდა იქნას საწესდებო ფონდი, შეიტანა თუ არა ერთობლივი საწარმოს ყველა მონაწილემ წესდებით გათვალისწინებული თავისი წილი და რა ფორმით, დამტკიცებულია თუ არა სათანადო დოკუმენტაციით.

### კითხვები ბამპორობისათვის:

1. რას წარმოადგენს ეკონომიკური ანალიზი?
2. დაგასახელოთ ანალიზის მიზნების შემადგენელი ელემენტები.
3. რა წარმოადგენს აუდიტის ანალიზის მიზანს დაგეგმვის სტადიაზე?
4. რა წარმოადგენს ანალიზის მიზანს აუდიტის დასრულების სტადიაზე?
5. დაგასახელოთ აუდიტის პრაქტიკაში გამოყენებული ანალიზის მეთოდები;
6. რას გულისხმობს ფაქტიური და საგეგმო მაჩვენებლების შედარებითი ანალიზის მეთოდი?

# აუდიტორის ეთიკის კოდექსი

## მუხლი 1

### ზოგადი დებულება

1.1. კოდექსს საფუძვლად დაედო საქართველოს კანონი “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ,” საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს შესაბამისი გადაწყვეტილებები, განვითარებული ქვეყნების აუდიტორული საქმიანობის პროფესიული ეთიკის მოქმედი ნორმები, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები.

1.2. კოდექსის ნორმების დაცვა სავალდებულოა ყველა აუდიტორისა და აუდიტორული ფირმისათვის, რომელთაც მიღებული აქვთ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია საქართველოს კანონმდებლობის თანახმად, აგრეთვე, ყველა უცხოელი აუდიტორისა და აუდიტორული ფირმისათვის, რომლებიც ეწევიან აუდიტორულ საქმიანობას საქართველოს ტერიტორიაზე.

1.3. აუდიტორის ეთიკის კოდექსი განსაზღვრავს იმ ზნეობრივ-მორალურ ნორმებს, რომელთა დაცვა ყველა აუდიტორის უპირველესი მოვალეობაა.

1.4. ეთიკის ნორმების დაცვა გარანტირებულია აუდიტორის მაღალი მორალური თვისებებით და პროფესიული პასუხისმგებლობით, აგრეთვე ობიექტური აუცილებლობით – განმტკიცდეს საზოგადოების ნდობა აუდიტორის პროფესიისადმი.

1.5. ეთიკის ნორმების დამრღვევნი პატივს არ სცემენ აუდიტორთა საზოგადოებას, ამავდროულად, აყენებენ მათ მორალურ და მატერიალურ ზარალს.

1.6. ზოგადსაკაცობრიო და პროფესიული ეთიკის

ნორმების დაცვა საგაღმდებულო აუდიტორების, აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელების და მისი ყველა მუშაკისათვის.

**17.** აუდიტორი მოვალეა იმოქმედოს, როგორც დამკვეთის, ისე ფინანსური ანგარიშგების ყველა მომხმარებლის და საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით.

## **მუხლი 2**

### **კოდექსის მიზანი**

**2.1.** დაეხმაროს აუდიტორს, პროფესიული საქმიანობის განხორციელების პროცესში მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც სრულად შეესაბამება მორალის საყოველთაოდ მიღებულ ნორმებსა და პრინციპებს.

**2.2.** შექმნას ისეთი გარემო, სადაც შეუძლებელი იქნება ზემოქმედების მოხდენა აუდიტორის პროფესიულ საქმიანობაზე, რათა უზრუნველყოფილი იქნას აუდიტორული საქმიანობა შესაბამის დონეზე.

## **მუხლი 3**

### **აუდიტორული ეთიკის ძირითადი პრინციპები**

პროფესიული საქმიანობის გაწვევას აუდიტორმა უნდა დაიცვას პროფესიონალი ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციის მიერ შემუშავებული ძირითადი ეთიკური პრინციპები:

**3.1.** დამოუკიდებლობა;

აუდიტორი პროფესიული მოვალეობის შესრულებისას უნდა იყოს მიუკერძოებელი და კეთილსინდისიერი.

### **3.2. ობიექტურობა;**

აუდიტორი ყოველთვის უნდა ეყრდნობოდეს ფაქტებს და არ უნდა მოექცეს სხვისი ზემოქმედების ქვეშ.

### **3.3. პროფესიული კომპეტენტურობა;**

აუდიტორი მოვალეა უზრუნველყოს დამკვეთისათვის აუდიტორული მომსახურების სათანადო პროფესიული დონე, ამიტომ დარწმუნებული უნდა იყოს საკუთარ კომპეტენციაში.

აღებული ვალდებულებების კეთილსინდისიერად და პროფესიულ დონეზე ჩასატარებლად, აუდიტორს უნდა გააჩნდეს საკმარის ცოდნა და გამოცდილება.

აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს ისეთი საქმიანობისაგან, რომელშიც ის არ არის კომპეტენტური ან არ შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო ატესტატს.

### **3.4. სტანდარტები;**

აუდიტორმა პროფესიული საქმიანობა უნდა განახორციელოს საყოველთაოდ მიღებული ტექნიკური პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები, ქვეყანაში მოქმედი სტანდარტები).

### **3.5. ინფორმაციის კონფიდენციალობა;**

აუდიტორმა უნდა დაიცვას, გარდა კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობა, რომელსაც იგი იღებს აუდიტორული საქმიანობის პროცესში.

### **3.6. პროფესიული ქცევა;**

აუდიტორმა არ უნდა ჩაიდინოს ისეთი საქციელი, რომელიც მის პროფესიას დისკრედიტაციას გაუწევს, მან უნდა დაიცვას ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული ნორმები და ვალდებულებები დამკვე-

თის, კოლეგებისა და მთელი საზოგადოების წინაშე.

## **მუხლი 4**

### **აუდიტორის დამოუკიდებლობა**

**4.1.** აუდიტორი უნდა იყოს დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი დამკვეთთან ურთიერთობის დროს. ყოველგვარი საქმიანობის გაწვევისას აუდიტორი ვალდებულია ობიექტურად განიხილოს როგორც ფორმალური, ისე ფაქტობრივი გარემოებები და მხოლოდ შემდეგ შეადგინოს დასკვნა და რეკომენდაციები დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

**4.2.** აუდიტორს უფლება აქვს უარი თქვას პროფესიული მომსახურების გაწევაზე იმ შემთხვევაში, თუ მისი დასკვნისა და მსჯელობის ობიექტურობაზე ხდება ზეწოლა ნებისმიერი ფორმით.

**4.3.** აუდიტორი გადაწყვეტილებას იღებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ამისათვის გააჩნია საკმარისი საფუძველი, საგადასახადო, სასამართლო და ხელისუფლების სხვა ორგანოებში დამკვეთის ინტერესების დაცვისას, აგრეთვე, იურიდიული და ფიზიკური პირის და დამკვეთის ურთიერთობების მოგვარებისას, აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს იმაში, რომ დამკვეთის დასაცავი ინტერესები აღმოცენდა კანონიერ და სამართლიან საფუძველზე. თუკი აუდიტორისათვის ცნობილი გახდება დამკვეთის ინტერესების არაკანონიერება ან უმართებულობა, მაშინ უარი უნდა თქვას დაცვაზე და შეწყვიტოს საქმიანობა.

**4.4.** აუდიტის ჩატარება ეკრძალება:

ა) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელ სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელის ახლო ნათესავია (იგულისხმება მეუღლე, მშობელი, შვილი, ძმა, და);



ბ) აუდიტორს, რომელსაც შესამოწმებელ სამეურნეო სუბიექტთან აკავშირებს პირადი ქონებრივი ინტერესი;

გ) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის მუშაკი, მესაკუთრე, დამფუძნებელი ან ხელმძღვანელობის წევრია;

დ) აუდიტორს, რომელიც შესამოწმებელი სამეურნეო სუბიექტის შვილობილი საზოგადოების, ფილიალის ან წარმომადგენლობის მუშაკი ან თანამესაკუთრეა;

ე) აუდიტორს, რომელიც მონაწილეობას ღებულობს ან ღებულობდა დამკვეთის ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოებაში ან ბალანსის შედგენაში.

**4.5.** აუდიტორის დამოუკიდებლობა ჩაითვლება დარღვეულად, თუ აუდიტორული მომსახურების გაწევისას ან ფინანსურ ანგარიშგებაზე აზრის გამოთქმისას აუდიტორი ან აუდიტორული ფირმა:

ა) ფინანსურ მონაწილეობას იღებს ნებისმიერი ფორმით დამკვეთის ორგანიზაციის საქმიანობაში;

ბ) ქონებრივად არის დამოკიდებული დამკვეთზე;

გ) დაკავშირებულია ერთობლივი ინვესტიციების დამკვეთ საწარმოსთან, მის ხელმძღვანელებთან, დირექტორებთან, მსხვილ აქციონერებთან ან აქვს ინვესტიციები იმ საწარმოში, რომელიც მჭიდრო კავშირშია დამკვეთ ორგანიზაციასთან და რომელზეც დამოკიდებულია აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მოგება;

დ) წარმოადგენს დამკვეთი საწარმოს, მისი ხელმძღვანელების, დილერების ან მსხვილი აქციონერების კრედიტორს ან დებიტორს;

ეს აკრძალვა არ ვრცელდება იმ კრედიტებზე, რომელიც მიღებულია რომელიმე საწარმოსაგან ყვე-

ლა საკანონმდებლო პროცედურის დაცვით:

ა) კრედიტებზე, რომელიც მიღებული აქვს აუდიტორს ან აუდიტორულ ფირმას და რომლებიც არ ახდენს ზეგავლენას მათ მოგებაზე;

ბ) სესხებზე უძრავი ქონების გირაოთი;

გ) ყველა სახის უზრუნველყოფილ სესხებზე, გარდა იმ სესხებისა, რომლებიც გაცემულია მოცემული აუდიტორული ფირმის გარანტიით და ყველა სახის სესხებზე უზრუნველყოფის გარეშე.

**4.6.** აუდიტორის დამოუკიდებლობა არასრულფასოვანია იმ შემთხვევაში:

ა) თუ აუდიტორი ან მისი ფირმის ხელმძღვანელი მუშაობდა დამკვეთის საწარმოში ან მონაწილეობდა მის მმართველობით ორგანოში (ძირითადი ან შვილობილი საწარმო) ბოლო სამი წლის განმავლობაში;

ბ) თუ აუდიტორული ფირმა შექმნილია ყოფილი ან მომქმედი უწყების სტრუქტურული ქვედანაყოფის ბაზაზე – მათი პირდაპირი ან ირიბი მონაწილეობით და მომსახურებას უწევს საწარმოებს, რომლებიც ადრე ექვემდებარებოდნენ (ან ამჟამადაც ექვემდებარებიან) ამ უწყებას.

**4.7.** აუდიტორის დამოუკიდებლობის განმსაზღვრელი ნორმების დაცვა აუცილებელია, როგორც სავალდებულო, ისე საინიციატივო აუდიტის დროს.

## **მუხლი 5**

### **აუდიტორის ობიექტურობა**

**5.1.** აუდიტორის რეკომენდაციებისა და დასკვნების ერთადერთი საფუძველი უნდა იყოს ობიექტური ინფორმაცია.

**5.2.** აუდიტორმა არ უნდა წარმოადგინოს ფაქტები მცდარად და მიკერძოებით, იგი არ უნდა იყოს დამოკიდებული სხვის მოსაზრებებსა და მითითებებზე.

**5.3.** აუდიტორი უნდა მოერგოს ურთიერთობას იმ პირებთან, რომელთაც შეუძლიათ ზემოქმედების მოხდენა მისი მოსაზრებებისა და დასკვნების ობიექტურობაზე.

**5.4.** აუდიტორი მოვალეა ობიექტურად გადაწყვიტოს წინააღმდეგობები მასსა და დამკვეთს შორის, საზოგადოების ინტერესების გათვალისწინებით.

## **მუხლი 6**

### **აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა**

**6.1.** აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას საქართველოში მოქმედი პროფესიულ-ტექნიკური სტანდარტები, უზრუნველყოს აუდიტორული მომსახურების სათანადო დონე.

**6.2.** აუდიტორი თუ აუდიტორული ფირმა უნდა ეწეოდეს, მხოლოდ ისეთი სახის მომსახურებას, რომელიც შეესაბამება მის საკვალიფიკაციო სერთიფიკატს.

თუ აუდიტორი დარწმუნდება, რომ აუდიტის მოცულობა, საწარმოს სპეციფიკა, საკუთარი კვალიფიკაცია და ნებისმიერი სხვა, მეტად თუ ნაკლებად მნიშვნელოვანი ფაქტორი, მას არ მისცემს საშუალებას, სათანადო დონეზე შეასრულოს დაკვეთა, აუდიტორი ვალდებულია უარი თქვას სამუშაოზე და საჭიროების შემთხვევაში ამ სამუშაოს შესრულებისათვის დამკვეთს შესთავაზოს სხვა უფრო კომპეტენტური აუდიტორი.

**6.3.** აუდიტორმა არ უნდა დაუშვას მისი ან აუდიტორული ფირმის სახელის გამოყენება რაიმე მოვლენის პროგნოზირებისათვის ისე, რომ შეიქმნას აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის თავდებობის შთაბეჭდილება პროგნოზირების სისწორეზე.

**6.4.** აუდიტორს (აუდიტორულ ფირმას) უფლება აქვს დასახმარებლად მოიწვიოს კომპეტენტური სპეციალისტები კონკრეტული ამოცანების გადასაწყვეტად.

**6.5.** აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა ეფუძნება უმაღლეს, საშუალო სპეციალურ განათლებას, საკვალიფიკაციო გამოცდების ჩაბარებას, დადასტურებულს შესაბამისი დიპლომითა და ატესტატებით, აგრეთვე, პროფესიული მომსახურების სფეროში დაგროვილ გამოცდილებას და სტაჟს.

**6.6.** აუდიტორი ვალდებულია მუდმივად იმადლებდეს პროფესიულ ცოდნას, ბუღალტრული აღრიცხვისა და დაბეგურის საკითხებში, საბანკო, საფინანსო საქმიანობაში, სამართალმცოდნეობაში, აუდიტში და მასთან დაკავშირებულ დისციპლინებში.

**6.7.** აუდიტორი მოვალეა ყოველწლიურად გაიაროს კვალიფიკაციის ასამაღლებელი მოკლევადიანი კურსები.

## **მუხლი 7**

### **სტანდარტები**

**7.1.** აუდიტორი ვალდებულია პროფესიული საქმიანობის ყველა სფეროში დაიცვას საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ შემუშავებული სტანდარტები, აგრეთვე, სახელმწიფო ორგანოების მიერ დადგენილი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპები და ნორმები,

საჭიროების შემთხვევაში იხელმძღვანელოს საერთაშორისო სტანდარტებით.

**7.2.** თუ დამკვეთის ფინანსური ანგარიშგება ან რომელიმე საფინანსო ინფორმაცია შედგენილია მოქმედი ბუღალტრული პრინციპებიდან გადახვევით, მაგრამ აუდიტორი შეძლებს დაასაბუთოს, რომ მოცემულ კონკრეტულ სიტუაციაში, სხვადასხვაგვარად შედგენილი ანგარიშგება და სხვა საფინანსო ინფორმაცია იქნებოდა არაზუსტი, ასეთ შემთხვევაში მან უნდა აღწეროს მოქმედი ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებიდან და ნორმებიდან გადახვევის შემთხვევები, ახსნას ამის მიზეზი და დაასაბუთოს, რომ მოქმედი პრინციპებისა და ნორმების სრულიად გამოყენება გამოიწვევდა მნიშვნელოვან უზუსტობას ფინანსურ ანგარიშგებასა და საფინანსო ინფორმაციაში.

**7.3.** აუდიტორი ვალდებულია ნებისმიერ სამუშაოს მოეკიდოს სათანადო გულმოდგინებით, გამოიჩინოს სიფრთხილე, გულისხმიერება და დარწმუნდეს საკუთარი მტკიცებების ჭეშმარიტებაში.

## **მუხლი 8**

### **ინფორმაციის კონფიდენციალობა**

**8.1.** აუდიტორი, ასორციელებს რა პრაქტიკულ საქმიანობას, ვალდებულია დაიცვას მუშაობის პროცესში მიღებული ინფორმაციის კონფიდენციალობა დამკვეთის საქმიანობის შესახებ, მიუხედავად იმისა გაგრძელებს თუ შეწყდება მისი საქმიანი ურთიერთობა დამკვეთთან.

**8.2.** კონფიდენციალობა არ ნიშნავს მხოლოდ ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვას. მასში იგულისხმება ისიც, რომ აუდიტორმა დამკვეთის კონფიდენ-

ციალური ინფორმაცია არ უნდა გამოიყენოს თავის ან მესამე პირის სასარგებლოდ.

**8.3.** დამკვეთის კონფიდენციალური ინფორმაციის პუბლიკაცია ან გამხელა არ ჩაითვლება პროფესიული ეთიკის დარღვევად შემდეგ შემთხვევებში:

ა) როდესაც აუდიტორს ამის ნებას რთავს დამკვეთი ყველა იმ მხარესთან შეთანხმებით, რომელთაც შეეხებათ მოცემული ინფორმაცია;

ბ) როდესაც ადგილი აქვს აუდიტორის საქმიანობის ხარისხის შემოწმებას იმ პირთა მიერ, რომელთაც ამგვარი შემოწმების კანონიერი უფლება აქვთ;

გ) როდესაც ეს გათვალისწინებულია კანონით ან სამართალდამცავი ორგანოების გადაწყვეტილებით, ასეთ შემთხვევაში აუდიტორი ვალდებულია ამის შესახებ დაუყოვნებლივ აცნობოს დამკვეთს.

**8.4.** აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) პასუხს აგებს დამკვეთის ინფორმაციის კონფიდენციალობის დაცვაზე აუდიტორული ფირმის თანამშრომლებთან ერთად.

## მუხლი 9

### პროფესიული ძვევა

**9.1.** აუდიტორული მომსახურების ანაზღაურება

**9.1.1.** აუდიტორის მომსახურების ანაზღაურება დამოკიდებულია შესრულებული სამუშაოს მოცულობაზე, სირთულეზე, ხარისხზე, აუდიტორის კვალიფიკაციაზე, გამოცდილებაზე, პროფესიულ ავტორიტეტზე და დამკვეთის წინაშე აღებულ პასუხისმგებლობაზე.

**9.1.2.** აუდიტორი ვალდებულია დამკვეთთან შეთანხმოს და სათანადო წესით გააფორმოს თავისი

მომსახურების ანაზღაურების წესი, პირობები და მოცულობა.

## **9.2. საგადასახადო ურთიერთობები**

**9.2.1.** აუდიტორი ვალდებულია დაიცვას საგადასახადო კანონმდებლობა ყველა ასპექტში. მან შეგნებულად არ უნდა დამალოს დამკვეთის შემოსავლები და არც სხვაგვარად უნდა დაარღვიოს კანონმდებლობა. თავისი ან მესამე პირის ინტერესებიდან გამომდინარე აუდიტორმა უნდა დაიცვას დამკვეთის ინტერესები, აღკვეთოს საგადასახადო სამსახურის შეცდომაში შეყვანის და დამკვეთის მიერ გადასახადებისათვის თავის არიდების მცდელობა.

**9.2.2.** აუდიტორს შეუძლია არ გააგრძელოს საქმიანობა ისეთი ანგარიშგების შემოწმებისას, როდესაც დარწმუნდება, რომ ანგარიშგებაში:

ა) აღმოჩნდება ფალსიფიცირებული ან მცდარი ინფორმაციის შემთხვევები;

ბ) ადგილი აქვს რაიმე ინფორმაციის გამოტოვებას ან დაფარვას, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს საგადასახადო და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევები.

**9.2.3.** აუდიტის ჩატარების დროს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის ფაქტების, გადასახადების გაანგარიშებასა და გადახდაში შეცდომების აღმოჩენისას, აგრეთვე, 9.2. პუნქტით გათვალისწინებული დარღვევების დადგენისას, აუდიტორი ვალდებულია ამის შესახებ წერილობით აცნობოს დამკვეთის ადმინისტრაციას, სამეთვალყურეო საბჭოს, სარევიზიო კომისიას და მისცეს მათ რეკომენდაციები აღმოჩენილი დარღვევებისა და შეცდომების გამოსწორების გზების შესახებ.

### **9.3. ურთიერთობანი აუდიტორებს შორის**

**9.3.1.** აუდიტორები ვალდებული არიან კეთილ-მოსურნე დამოკიდებულებაში იყვნენ კოლეგებთან, თავი შეიკავონ მათი საქმიანობის უსაფუძვლო კრიტიკისაგან, გაუწიონ ერთმანეთს უანგარო დახმარება სხვადასხვა საკითხების გადაწყვეტაში, ხოლო როდესაც ხდება აუდიტორის შეცვლა, ხელი შეუწყონ ახლად დანიშნულ აუდიტორს დამკვეთზე და აუდიტორის შეცვლის მიზეზებზე ინფორმაციის მიღებაში.

**9.3.2.** იმ შემთხვევაში, როცა დამკვეთი აუდიტორული საქმიანობის რომელიმე ეტაპზე სვამს საკითხს სხვა აუდიტორის (აუდიტორული ფირმის) მიწვევის შესახებ, ახლად მოწვეული აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) სანამ დათანხმდება შეთავაზებულ წინადადებას, სასურველია, ამის შესახებ შეატყობინოს იმ აუდიტორს (აუდიტორულ ფირმას), რომელიც ახორციელებდა აუდიტორულ შემოწმებას, ხოლო ამ უკანასკნელმა კი დამკვეთთან შეთანხმებით მიაწოდოს მას საჭირო ინფორმაცია კონფიდენციალობის დაცვით.

### **9.4. გამოსაქვეყნებელი ინფორმაცია და რეკლამა**

**9.4.1.** აუდიტორმა და აუდიტორულმა ფირმამ არ უნდა დაუშვან დამკვეთის მოზიდვა ისეთი რეკლამით, რომელმაც შესაძლებელია შეცდომაში შეიყვანოს დამკვეთი. დაუშვებელია დამკვეთის მიზიდვა დაძალებით, თაღლითობით, მომსახურების თავს მოხვევით.

რეკლამად არ ჩაითვლება აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ მათ საქმიანობის შესახებ ობიექტური ხასიათის ინფორმაციის საჯაროდ გამოცხადება, მათ შორის მასობრივი ინფორმაციის საშუალებებით.



ობიექტური ხასიათის ინფორმაციაში იგულისხმება: ინფორმაცია ფირმისა და მისი აუდიტორების შესახებ; პარტნიორთა და ფირმის თანამშრომელთა რიცხვი; სამუშაო საათები; უცხო ენების ცოდნა; ფირმის შექმნის ხარისხი; მონაცემები აუდიტორთა განათლების შესახებ.

**9.4.2.** დაუშვებელია ისეთი ინფორმაციის გამოქვეყნება, რომელიც არ პასუხობს საზოგადოების ინტერესებს და ეწინააღმდეგება ეთიკის კოდექსის ნორმებს, მაგალითად ინფორმაცია, რომელიც:

ა) დამკვეთს გაზვიადებულად და მცდარად წარმოუდგენს მომსახურების მოსალოდნელ შედეგებს;

ბ) ქმნის შთაბეჭდილებას, რომ აუდიტორს დამკვეთის სასარგებლოდ შეუძლია ზემოქმედების მოხდენა საგადასახადო, სასამართლო და სხვა ორგანოებზე;

გ) შეიცავს მონაცემებს თავის და სხვა აუდიტორების საქმიანი თვისებების შედარების შესახებ;

დ) შეიცავს იმის მტკიცებებს, რომ რომელიმე სახის აუდიტორული მომსახურების გაწევა მოხდება ჩვეულებრივზე დაბალი განაკვეთებით და უმოკლეს ვადებში.

**9.4.3.** დაუშვებელია აუდიტორისა და აუდიტორული ფირმის მუშაკების მიერ საკუთარი პროფესიული საქმიანობის შესახებ საჯარო ლექციებისა და სემინარების ჩატარება; დასაშვებია ლექცია-სემინარების ჩატარება თვითონ აუდიტორული ფირმის და დამკვეთის თანამშრომლებისათვის.

**9.4.4.** აუდიტორს, რომელიც წიგნის ან სხვა პუბლიკაციის ავტორია, შეუძლია მიუთითოს თავისი სახელი, გვარი და კვალიფიკაცია, ასევე აუდიტორული ფირმის სახელწოდება და მისამართი.

## **9.5. აუდიტორისათვის შეუთავსებელი ქმედებები**

**9.5.1.** აუდიტორი ძირითადად პროფესიულ პრაქტიკასთან ერთად, არ უნდა ეწეოდეს ისეთ საქმიანობას, რომელიც გავლენას ახდენს ან შესაძლებელია გავლენა იქონიოს მის ობიექტურობაზე და დამოუკიდებლობაზე, საზოგადოებრივი ინტერესების პრიორიტეტის დაცვაზე ან პროფესიულ რეპუტაციაზე საერთოდ.

**9.5.2.** აუდიტორის მიერ ერთდროულად შესრულებული ორი ან მეტი პროფესიული მომსახურება ან დავალება არ შეიძლება ჩაითვალოს შეუთავსებელ ქმედებად.

**9.5.3.** აუდიტორმა არ უნდა განახორციელოს ისეთი ქმედება, რომელიც ჩრდილს მიაყენებს აუდიტორის პროფესიას და აუდიტორულ საქმიანობას საერთოდ. ასეთ ქმედებად ჩაითვლება:

ა) უარის თქმა დამკვეთისათვის ბუღალტრული რეგისტრების, დოკუმენტებისა და ჩანაწერების დაბრუნებაზე, რომელიც დაკავშირებულია აუდიტორულ საქმიანობასთან, მაშინაც კი, თუ დამკვეთს არ გადაუხდია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საზღაური;

ბ) დისკრიმინაცია პროფესიული საქმიანობის სფეროში ეროვნული ან რელიგიური ნიშნით;

გ) აუდიტის მოქმედი სტანდარტებისა და ნორმების დარღვევა;

დ) დამკვეთის ბუღალტრულ დოკუმენტებში რაიმე ფაქტიური ჩანაწერების გაკეთება ან დამკვეთისათვის მითითების მიცემა მსგავს ჩანაწერებზე;

ე) აუდიტორის ან მისი ოჯახის წევრების მიერ დამკვეთისაგან რაიმე მატერიალური ან სხვა სახის

სარგებლობის მიღება, გარდა ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ანაზღაურებისა.

## **მუხლი 10**

### **აუდიტორული საქმიანობა საზღვარბარეთ**

**10.1.** სხვა სახელმწიფოებში პროფესიული მომსახურების ხარისხის უზრუნველსაყოფად აუდიტორი ვალდებულია იცოდეს და თავის საქმიანობაში იყენებდეს როგორც საერთაშორისო, ისე იმ სახელმწიფო მოქმედ სტანდარტებს, რომელშიც იგი ახორციელებს პროფესიულ საქმიანობას.

**10.2.** თუ აუდიტორი პროფესიულ საქმიანობას ეწევა სხვა სახელმწიფოში და ამ ქვეყნის ეთიკური ნორმები განსხვავდება მოცემული კოდექსით გათვალისწინებული ეთიკური ნორმებისაგან, მან უნდა იხელმძღვანელოს შემდეგი წესებით:

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

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

## **მუხლი 11**

### **აუდიტორის ეთიკის კოდექსის დაცვა**

**11.1.** აუდიტორისა და აუდიტორული ფირმის საქ-

მიანობაში ეთიკის კოდექსის დაცვას აკონტროლებს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში.

**112.** კოდექსის მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილებით, ინდივიდუალურ ავტორს, ასევე, აუდიტორულ ფირმას, შესაძლოა ჩამოერთვას ან შეუჩერდეს ლიცენზია “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” კანონის 25-ე და 26-ე მუხლების თანახმად შემდეგ შემთხვევებში:

ა) აუდიტის დაბალ დონეზე ჩატარების რამდენიმე ფაქტის დადგენისას;

ბ) აუდიტის ჩატარებისას საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის განზრახ დარღვევის დროს;

გ) თუ ლიცენზიის გაცემის შემდეგ გამოვლინდა მის მისაღებად აუდიტორის (აუდიტორული ფირმის) მიერ არასწორი მონაცემების წარდგენის ფაქტი;

დ) თუ აუდიტორი (აუდიტორული ფირმა) ლიცენზიით გაუთვალისწინებელ აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა;

ე) თუ დარღვეული იქნა აუდიტორის ან აუდიტორული ფირმის მიერ “აუდიტორული ეთიკის კოდექსის” მოთხოვნები.

**113.** აუდიტორს (აუდიტორულ ფირმას) უფლება აქვს სასამართლოში გაასაჩივროს აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს გადაწყვეტილება, ლიცენზიის მოქმედების შეჩერების ან ჩამორთმევის შესახებ. მათ უფლება აქვთ ხელმეორედ მოითხოვონ აუდიტორული საქმიანობის ლიცენზია, ჩამორთმევიდან ერთი წლის შემდეგ.

## დ ა ნ ა რ თ ე ბ ი

### გენერალური ხელშეკრულება (დანართი 1.)

“\_\_\_\_\_“ \_\_\_\_\_ წ.

ქ. გორი

ერთი მხრივ -----  
(შემდგომში “დამკვეთად” წოდებული), მისი დირექტორის სახით ----- და  
(შემდგომში “შემსრულებლად” წოდებული) მისი დირექტორის ----- სახით  
მეორე მხრივ, დებენ გენერალურ ხელშეკრულებას მასზედ, რომ “შემსრულებელი” გაუწევს “დამკვეთს” სავალდებულო და საინიციატივო აუდიტორულ მომსახურებას.

1. აუდიტის საგანი, შესრულების ვადები, აუდიტორული მომსახურების მოცულობა, ანაზღაურების ოდენობა და პირობები, მხარეთა პასუხისმგებლობა, უფლება-მოვალეობანი და სხვა. მხარეთა მიერ თანხმდება სამუშაოს დაწყებამდე არაუგვიანეს ----- და ფორმდება შესაბამისი ხელშეკრულებით.

2. ხელშეკრულების საგანი და პირობები კონფიდენციალური ინფორმაციაა.

3. ხელშეკრულების დადებისას მხარეები თანხმებიან იმ საკითხების ჩამონათვალზე, რომელიც კომერციულ საიდუმლოებას წარმოადგენს. “შემსრულებელს” ეკისრება პასუხისმგებლობა “დამკვეთის” კომერციული საიდუმლოს შენახვაზე.

4. “შემსრულებელს” უფლება აქვს:

ა. დამოუკიდებლად განსაზღვროს აუდიტის ფორ-

მები და მეთოდები კანონმდებლობის, ნორმებისა და სტანდარტების, “დამკვეთთან” დადებული ხელშეკრულების პირობების, პროფესიული ცოდნისა და გამოცდილების საფუძველზე;

ბ. მიიღოს “დამკვეთის” ან მესამე პირების ხელთ არსებული ყველა საჭირო დოკუმენტი, რომელიც შეეხება აუდიტის საგანს;

გ. მიიღოს აუდიტთან დაკავშირებული ნებისმიერი საჭირო განმარტება ზეპირად ან წერილობით “დამკვეთის” ხელმძღვანელებისა და მუშაკებისაგან;

დ. მოიწვიოს ხელშეკრულების საფუძველზე სხვადასხვა პროფილის სპეციალისტები შემოწმებაში მონაწილეობის მისაღებად.

#### 5. “შემსრულებელი” ვალდებულია:

ა. აუდიტის დროს განუხრელად დაიცვას საქართველოს კანონმდებლობა;

ბ. კვალიფიციურად მოაწიოს აუდიტორული მომსახურება მოქმედ სტანდარტებსა და დადგენილ ნორმატივებზე დაყრდნობით;

გ. აცნობოს “დამკვეთს”, სათანადო მიმართვის შემთხვევაში მესაკუთრეებს, მათ რწმუნებულებს აუდიტის შედეგების შესახებ;

დ. საიდუმლოდ შეინახოს აუდიტის დროს მიღებული ინფორმაცია, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, არ გამოიყენოს ისინი თავისი ან მესამე პირთა ინტერესებისათვის.

#### 6. ”დამკვეთი” ვალდებულია:

ა. შეუქმნას “შემსრულებელს” სათანადო პირობები აუდიტის ჩატარებისათვის: “შემსრულებელს” გამოუყოს სამუშაო ადგილი, კავშირის საშუალებების

ჩათვლით; მოთხოვნისთანავე მისცეს აუდიტთან დაკავშირებული ყოველგვარი ახსნა-განმარტება ზეპირად ან წერილობით;

ბ. მისცეს “შემსრულებელს” აუდიტისათვის საჭირო ყველა აუცილებელი დოკუმენტის გაცნობის საშუალება.

7. თუ “დამკვეთი” ვერ უზრუნველყოფს “შემსრულებლისათვის” აუცილებელი ინფორმაციის მიწოდებას, “შემსრულებელი” უფლებას იტოვებს შეაჩეროს ხელშეკრულების შესრულება დარიცხული საავანსო თანხის ანაზღაურების გარეშე (თუ ასეთს აქვს ადგილი).

8. “დამკვეთი” ვალდებულია, გაუსწოროს ანგარიში “შემსრულებელს”, ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვადებსა და პირობებში.

9. “შემსრულებლის” მიერ ხელშეკრულების პირობების შესრულება ფორმდება აუდიტორული დასკვნის მიღება-ჩაბარების აქტით. აუდიტორული დასკვნა ფორმდება შესაბამისი ფორმით და მოწმდება შესაბამისი წესით.

10. თუ “შემსრულებელი” სათანადოდ არ შეასრულებს ხელშეკრულებით გათვალისწინებულ ვალდებულებებს, მას ეკისრება ქონებრივი ან სხვა სახის პასუხისმგებლობა საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობისა და “დამკვეთთან” დადებული ხელშეკრულების ფარგლებში. ამასთან, “შემსრულებლის” ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა არ შეესაბამება მისი მიზეზით დამკვეთისადმი ფაქტობრივად მიყენებული ზარალის ოდენობას.

11. არც ერთ მხარეს არ აქვს უფლება, სხვა მესამე მხარეს გადასცეს წინამდებარე ხელშეკრულებით გათვალისწინებული უფლებები და ვალდებულებები.

12. ხელშეკრულების რომელიმე მუხლი, ისევე, როგორც მთლიანი ხელშეკრულება, შეიძლება დაირღვეს ან შეიცვალოს მხოლოდ მხარეთა ურთიერთშეთანხმებით.

13. თუ რომელიმე მხარე ცალმხრივად (მეორე მხარესთან შეუთანხმებლად) დაარღვევს ხელშეკრულებას, იგი უხდის მეორე მხარეს ჯარიმას ----- ლარის ოდენობით.

14. “დამკვეთსა” და “შემსრულებელს” შორის დავის წამოჭრის შემთხვევაში, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული საკითხების ირგვლივ, მხარეები ყველა ღონეს ხმარობენ სადავო საკითხების მოლაპარაკების გზით გადასაწყვეტად. თუ დავა ან უთანხმოება არ გადაწყდა მოლაპარაკების გზით, წამოჭრილ დავას წყვეტს სასამართლო, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

15. “დამკვეთსა” და “შემსრულებელს” შორის გენერალური ხელშეკრულების დადების დროს ურთიერთშეთანხმების საფუძველზე შესაძლებელია მოხდეს საავანსო ანგარიშსწორება.

16. ხელშეკრულება ძალაში შედის მხარეთა მიერ მისი ხელმოწერის დღიდან.

17. ხელშეკრულების ვადაა ----- წელი. (ხელშეკრულების მოქმედების ვადა არ უნდა აღემა-



ტებოდეს “შემსრულებლის” ლიცენზიის მოქმედების ვადას).

18. ხელშეკრულება ირღვევა ან ხდება მისი დროებითი შეჩერება ფორს-მაჟორული მდგომარეობის დროს (საზოგადოებრივი უწყესრიგობა, სახელმწიფო მართვის ორგანოების აქტები და სხვა ექსტრემალური პირობები).

მხარეთა იურიდიული მისამართები:

“დამკვეთი”

“შემსრულებელი”

-----  
-----

-----  
-----

“-----“----- X №,

“-----“ -----X №.

### შენიშვნა:

1. ფირმის მიერ გაცემულ აუდიტორულ დასკვნას ხელს აწერს შემსრულებელი ან აუდიტორთა ჯგუფის ხელმძღვანელი, ფირმის ხელმძღვანელი და მოწმდება ფირმის ბეჭდით.

2. აუდიტორული დასკვნის (ან სხვა დოკუმენტის) მიღება-ჩაბარების აქტს ხელს აწერს აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელი და მოწმდება ფირმის ბეჭდით.

ხელშეკრულება დანართი 2.

“----“ ----- X წ. ქ. გორი

ერთი მხრივ -----  
(შემდგომში “დამკვეთად” წოდებული) სახით და მეორე მხრივ -----  
(შემდგომში “შემსრულებლად” წოდებული), დებენ ხელშეკრულებას შემდეგ ზე:

**1. ხელშეკრულების საგანი და შესრულების ვადები**

1.1. -----  
-----  
-----

(მომსახურების სფეროს მოცულობა და ფარგლები)

1.2. მომსახურების გაწევის ვადა -----

**2. მხარეთა უფლებები, ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა**

2.1. მხარეთა უფლებები, ვალდებულებები და პასუხისმგებლობა განისაზღვრება მხარეთა შორის დადებული გენერალური ხელშეკრულების შესაბამისად.

2.2. “დამკვეთს” ეკისრება პასუხისმგებლობა აუდიტორისათვის წარდგენილი მასალების სისწორეზე.

2.3. “შემსრულებლის” ქონებრივი პასუხისმგებლობის მოცულობა არ შეიძლება აღემატებოდეს მისი დამკვეთისადმი ფაქტობრივად მიყენებული ზარალის ოდენობას.

2.4. -----  
-----

(დამატებითი ვალდებულებები)

### 3. მომსახურების ღირებულება და ანგარიშსწორების წესი

3.1. მომსახურების ღირებულება განისაზღვრება  
----- ლარის ოდენობით.

3.2. ანგარიშსწორების წესი და ვადები განისაზღვრება მხარეთა ურთიერთშეთანხმებით -----  
-----  
-----

(წინასწარ გადახდა, საავანსო გადახდა სამუშაოს შესრულების შემდეგ: ნაღდი, უნაღდო).

3.3. თუ “შემსრულებელმა” “დამკვეთს” მისცა ისეთი რეკომენდაციები და წინადადებები, რომლებიც გამოიწვევს მისი შემოსავლების ზრდას (გარდა გადასახადების შემცირების ხარჯზე), მაშინ “დამკვეთი” კისრულობს გადაუხადოს “შემსრულებელს” პრემიალური გასამრჯელოს სახით მიღებული ეკონომიკური ეფექტის -----%.

3.4. “დამკვეთის” მიერ ანაზღაურების პირობების დარღვევის შემთხვევაში იგი უხდის “შემსრულებელს” საურავს დაკვეთის ღირებულების -----%-ის ოდენობით ყოველ გადაგადაცილებულ დღეზე.

### 4. სამუშაოს მიღება-ჩაბარების წესი

4.1. “დამკვეთი” ვალდებულია დასრულებული სამუშაო განიხილოს მისი მიღებიდან მთელი დღის განმავლობაში, თანხმობის შემთხვევაში დგება აუდიტორული დასკვნის მიღება-ჩაბარების აქტი და ხდება მისი ხელმოწერა წესით. ეს უკანასკნელი ხელმოწერის დღიდან ითვლება ხელშეკრულების განუყოფელ ნაწილად.

4.2. “შემსრულებელს” უფლება აქვს ჩააბაროს დასრულებული სამუშაო ვადაზე ადრე.

4.3. თუ “დამკვეთს” გაუჩნდა საფუძველიანი შენიშვნები შესრულებული სამუშაოს ირგვლივ, დგება ორმხრივი აქტი, სადაც მოცემული იქნება აუცილებელი დამატებითი სამუშაოების ჩამონათვალი და მათი შესრულების ვადები.

## 5. ხელშეკრულების ვადაზე ადრე დარღვევის პირობები

5.1. ხელშეკრულების ვადაზე ადრე დარღვევის პირობები განისაზღვრება მხარეთა შორის დადებული გენერალური ხელშეკრულების მე-16-ე პუნქტის შესაბამისად, რაც უნდა გაფორმდეს წერილობით და დადასტურდეს ორივე მხარის ხელმოწერით.

5.2. ნებისმიერ მხარეს შეუძლია დაუყოვნებლივ შეაჩეროს ხელშეკრულების მოქმედება, წერილობითი შეტყობინების გზით, მეორე მხარის მიერ ხელშეკრულების რომელიმე პუნქტის დარღვევის შემთხვევაში.

5.3. თუ “დამკვეთი” ხელშეკრულებას დაარღვევს ცალმხრივად, იგი ვალდებულია სრულად აუნაზღაუროს “შემსრულებელს” დაკვეთის ღირებულება.

5.4. -----  
-----

## 6. დამატებითი პირობები

6.1. -----

6.2. -----

6.3. -----

7. ხელშეკრულება ძალაში შედის მხარეთა მიერ ხელმოწერის დღიდან.

8. ხელშეკრულება დგება ორ ცალად და ორივე მხარეს აქვს ერთნაირი იურიდიული ძალა.

9. მხარეთა იურიდიული მისამართები და საბანკო რეკვიზიტები:

“დამკვეთი”

-----  
-----

ბ.ა.

“-----“-----X წ.

“შემსრულებელი”

-----  
-----

ბ.ა.

“-----“-----X წ.

**აუდიტორული დასკვნის ნიმუში: (დანართი 3)**

**დადებითი აუდიტორული დასკვნა**

**აუდიტორული ფირმის ან ინდივიდუალური  
აუდიტორის დასკვნა**

აუდიტორული დასკვნა მომზადებულია -----  
მიერ, რომელიც აუდიტორულ საქმიანობას ეწევა საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ X ----- წელში, გაცემული №----- ლიცენზიის საფუძველზე, ლიცენზიის მოქმედების ვადაა ----- წელი.

აუდიტი ჩატარა აუდიტორმა -----, რომელიც ფლობს საქართველოს პარლამენტთან არსებულ აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს მიერ X-----წ. გაცემული აუდიტორის საკვალიფიკაციო სერთიფიკატს №-----. ჩვენ ჩავატარეთ ----- (ორგანიზაციის დასახელება) X ----- წელს ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმება X ----- წელს №----- ხელშეკრულების საფუძველზე.

საქართველოს კანონის “აუდიტორული საქმიანობის შესახებ” მე-14 მუხლის თანახმად პასუხისმგებლობა ბუღალტრული ანგარიშგების მომზადებაზე აკისრია ----- (საწარმოს დასახელება) ხელმძღვანელს.

ჩვენ გვევალება გამოვთქვათ მოსაზრება მოცემული ბუღალტრული ანგარიშგების უტყუარობის შესახებ, ყველა არსებით ასპექტში ჩატარებულ აუდიტის საფუძველზე.

ჩემი აზრით, ბუღალტრული ანგარიშგება, რომელიც თან ერთვის წინამდებარე დასკვნას, ყველა არსებით ასპექტში ობიექტურად ასახავს -----

----- (საწარმოს დასახელება) სამეურნეო-სა-  
ფინანსო საქმიანობის მდგომარეობას X ----- წლის  
1 იანვრის მდგომარეობით და მის X ----- წლის  
საქმიანობის საფინანსო შედეგებს.

ბუღალტრული ანგარიშგება შედგენილია იმ სა-  
კანონმდებლო და ნორმატიული აქტების მოთხოვნე-  
ბის შესაბამისად, რომლებიც არეგულირებენ საქარ-  
თველოში ბუღალტრულ აღრიცხვას და ანგარიშგე-  
ბას, ამასთან, შემოწმებული სამეურნეო-საფინანსო  
ოპერაციები, სამეურნეო სუბიექტის მიერ ხორციელ-  
დებოდა საწესდებო მოთხოვნებისა და მოქმედი კა-  
ნონმდებლობის დაცვით.

აუდიტორის ხელის მოწერა:

ბეჭედი:

თარიღი “----“ ----- X წ.

#### პირობით დადებითი აუდიტორული დასკვნა (დანართი 4)

შესავალი ნაწილი ყველა შემთხვევაში ერთნაირია.

შემოწმების პროცესში დადგინდა, რომ ----- არასწორად იყო დარიცხული ძირითადი საშუალებების ცვეთა, რის გამოც მისი სიდიდე შემცირებულია ----- ლარით, ამასთან დარღვეული იყო ზოგიერთი სამეურნეო ოპერაციის ბუღალტრულ აღრიცხვაში ასახვის თანმიმდევრობა.

მიუხედავად ზოგიერთი არაარსებითი ხასიათის შენიშვნებისა, რომელიც გაგვიჩნდა ბუღალტრული აღრიცხვის და ანგარიშგების მიმართ, ყველა სხვა დანარჩენ არსებით ასპექტში წარმოდგენილი ბუღალტრული ანგარიშგება უტყუარია და ასახავს სამეურნეო საფინანსო საქმიანობას ----- წლის 1 იანვრის მდგომარეობით. ის შედგენილია იმ საკანონმდებლო ნორმატიული აქტების მოთხოვნების გათვალისწინებით, რომლებიც არეგულირებენ საქართველოში ბუღალტრულ აღრიცხვას და ანგარიშგებას. ამასთან ერთად, ორგანიზაციაში ----- წელს სამეურნეო საფინანსო ოპერაციები ხორციელდებოდა საწესდებო მოთხოვნებისა და ქვეყანაში მოქმედი კანონმდებლობის გათვალისწინებით.

აუდიტორის ხელმოწერა:

ბეჭედი:

თარიღი “----“ ----- X წ.



## უარყოფითი აუდიტორული დასკვნა (დანართი 5)

შესავალი ყველა შემთხვევაში იგივეა.

---

შემოწმების პროცესში დადგინდა, რომ -----ში თვითღირებულება არასწორად იყო ჩამოწერილი -----ლარის ოდენობით, რაც მოქმედი კანონმდებლობის დარღვევაა და ამახინჯებს ბუღალტრულ ანგარიშგების მაჩვენებლებს. სახელდობრ, ----- წლის სამეურნეო საფინანსო საქმიანობის შედეგებს (აქ ჩამოთვლილი უნდა იყოს ყველა დარღვევა, რაზეც აუდიტორი ადგენს უარყოფით დასკვნას).

ჩემი აზრით, წარმოდგენილი ბუღალტრული ანგარიშგება, რომელიც დაერთვის აუდიტორულ დასკვნას, ყველა ასპექტში სრულად და უტყუარად არ ასახავს ----- ის სამეურნეო საფინანსო მდგომარეობას ----- წლის 1 იანვრის მდგომარეობით, მის სამეურნეო საფინანსო საქმიანობის შედეგებს. ამასთან, იგი არ შეესაბამება მოქმედ კანონმდებლობას და იმ ნორმატიულ აქტებს, რომლებიც არეგულირებენ აღრიცხვას საქართველოში.

აუდიტორის ხელმოწერა:

ბეჭედი

თარიღი “----“ ----- X წ.

## უარის თქმა დასკვნის შედგენაზე (დანართი 6)

შესავალი ყველა შემთხვევაში ერთნაირია.

---

შემოწმების პირობებმა არ მოგვცა იმის საშუალება, რომ სრულად შეგვემოწმებინა ნაღდ ფულზე ჩატარებული ოპერაციები, აგრეთვე, ანგარიშსწორება საზღვარგარეთ მომწოდებლებთან, რაც არსებით გავლენას ახდენს ბუღალტრული ანგარიშგების მაჩვენებლებზე.

(აქ ჩამოწერილი უნდა იყოს ყველა ის გარემოება, რომელმაც აუდიტორს არ მისცა საშუალება, ჩამოეყალიბებია საკუთარი მოსაზრება ----- ის ბუღალტრული ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ).

ყოველივე ამის გამო, ჩვენ არ გვაქვს საფუძველი და არ შეგვიძლია შევადგინოთ ობიექტური აუდიტორული დასკვნა და არ გამოვთქვამთ ჩვენს მოსაზრებას წარმოდგენილ ბუღალტრულ ანგარიშგების მდგომარეობის შესახებ, რომელიც დაერთვის წინამდებარე აუდიტორულ დასკვნას.

აუდიტორის ხელმოწერა:

ბეჭედი

თარიღი “----“ ----- X წ.

## ბამოყენებული ლიტერატურა:

1. ე. ცირამუა – აუდიტი. თბ., 2006 წ.
2. ბ. აღავერდაშვილი – აუდიტის პრაქტიკული კურსი. თბ., 2001 წ.
3. ნ. ქებაძე – აუდიტის საფუძვლები. თბ., 2005 წ.
4. მონტგომერი – აუდიტი. თბ., 2004 წ.
5. აუდიტორისა და მრწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი. თბ., 2001 წ.
6. დ. ბიძინაშვილი – აუდიტის საფუძვლები. თბ., 2006 წ.
7. აუდიტის ტექნიკური დოკუმენტები. ნაწ. პირველი. 1999-2005 წ.
8. აღრიცხვა და აუდიტი. ჟურნალი.
9. ბუღალტრული აღრიცხვა. ჟურნალი.
10. ი. მესხია, ლ. მაღლაკელიძე, ნ. ვაშაკიძე – აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები. თბ., 2001 წ.
11. ე. ცირამუა, ო. ლიტვონოვი – აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაცია და მეთოდოლოგია, თბილისი, 1997 წ.

12. დამოუკიდებელი საქართველოს ეკონომიკის განვითარების გზები გარდამავალ პერიოდში. კონფ. მასალები, თბ., 1994 წ. გვ. 43.

13. Воронина Л.И. – «Основы бухгалтерского учета и Аудита» (Учебное Пособие) Москва 1997 г.

14. Подольский В.И. – «Аудит» Москва «Аудит» издательское объединение ЮНИТИ 1997 г.

15. Коыишанов П.И. «Проктическое пособие по аудиту,» Москва. ИНФРА – м 1998 г.

16. Баршников Н.П. – «Организация и методика проведения общего аудита» ИИД «Филинь» 1998 г.

17. Терехов А. – «Аудит» М., «Финансы и функции» 2000 г.

## სარჩევი

შესავალი -----	3
თემა I. აუდიტის პროფესიული როლი განვითარებულ საბაზრო ეკონომიკის პირობებში -----	4
1.1. აუდიტის არსი, მისი წარმოშობის და განვითარების მიზეზები -----	4
1.2. აუდიტის ადგილი საბაზრო ეკონომიკის პირობებში -----	8
1.3. აუდიტის საგანი და მეთოდი, მისი მიზნები და ამოცანები -----	12
თემა II. აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი საფუძვლები -----	15
2.1. აუდიტორული სამსახურის ფუნქციები, მისი ორგანიზაცია და მართვა -----	15
2.2. აუდიტის შინაარსი და სახეები -----	18
2.3. სისტემური აუდიტი, როგორც შიდა კონტროლის შეფასების მეთოდი -----	22
თემა III. ხელშეკრულება აუდიტის ჩატარების დროს -----	26
თემა IV. აუდიტორული სტანდარტები და ნორმები -----	32
თემა V. აუდიტორული მტკიცებულებები და მათი მიღების მეთოდები -----	38
5.1. აუდიტორული მტკიცებულებები, მათი კლასიფიკაცია და მიღება -----	38
5.2. აუდიტორული შემოწმება და ტესტები-----	43
5.3. კომპიუტერული და საექსპერტო სისტემის მეთოდების გამოყენება აუდიტში -----	46
თემა VI. აუდიტორული შემოწმების პროცედურები და მათი ორგანიზაციის ძირითადი პრინციპები -----	50

6.1. აუდიტორული საქმიანობის შეცდომების შეფასება -----	50
6.2. აუდიტორული რისკის შეფასება -----	59
თემა VII. აუდიტის დასრულება და აუდიტორული ანგარიშგების მომზადება -----	64
7.1. აუდიტორული დასკვნის დანიშნულება და შინაარსი -----	64
7.2. აუდიტორული დასკვნის ფორმა და სტრუქტურა -----	66
7.3. აუდიტორული დასკვნის სახეები და წარდგენა -----	68
7.4. აუდიტორული დასკვნის სახეები -----	69
თემა VIII. ეკონომიკური ანალიზი საწარმოს საქმიანობის აუდიტში -----	72
აუდიტორის ეთიკის კოდექსი -----	77
დანართები -----	93
გამოყენებული ლიტერატურა -----	107
სარჩევი -----	109

გამომცემლობა “ფარნავაზი”

კომპიუტერული მომსახურება ი. მთიულიშვილი  
კორექტორი ლ. გიგაური

ხელშეკრულება №55

ტირაჟი 100

გორი, სტალინის ქ. №10