

აუდიტორული დაგეგმვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის პრობლემები

ტარიელ კიკვაძე, სტუ-ს პროფესორი
ირინე ფარსელაშვილი, სტუ-ს დოქტორანტი

რეზიუმე

სტატიის აუდიტორული დაგეგმვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის პრობლემები განიხილება აუდიტორული მომსახურების მოთხოვნების შესაბამისი ხარისხის შენარჩუნების პრობლემა სააღრიცხვო ინფორმაციის მოცულობის ზრდის პირობებში.

დასმული ამოცანის წარმატებით გადაწყვეტის აუცილებელ პირობას ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემაში თავმოყრილი ინფორმაციის სანდოობის შეფასება წარმოადგენს, რაც თავის მხრივ, ქმნის აუდიტორული პროცესის დაგეგმვის ინფორმაციული უზრუნველყოფის საფუძველს აუდიტორული სუბიექტის საქმიანობის რეგლამენტირების სისტემასთან ერთად.

სტატიის დეტალურად არის გაანალიზებული აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვის პროცესის ეტაპები, ხაზგასმულია განსახორციელებელ სამუშაოთა თანმიმდევრობის წინასწარი გასაზღვრისა და მათ შესრულებაზე კონტროლის განხორციელების აუცილებლობა შესაძლო შეფერხებებისა და სამუშაოთა მთელი კომპლექსის ვადების შემცირების მიზნით.

Summary

The article “Informational Support Problems of Audit Planning” discusses the problem of maintaining the quality of audit service requirements in terms of growing volume of accounting information.

Necessary conditions for successful solution of this task is to evaluate the credibility of information collected in accounting and internal control system which itself creates a basis of informational support of audit process planning along with the regulation system of audit subject activity.

The article provides a detailed analysis of the stages of the audit planning process, highlights the inevitability of prior determination of future work sequence and their control in order to reduce the dates of possible slowdown and the whole complex of the work.

ეკონომიკის თანამედროვე განვითარების, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების პრაქტიკაში დანერგვის მცდელობის, ბუღალტრული აღრიცხვის პოზიციების უწყვეტი კორექტირების პირობებში გარდაუვალია ბუღალტრული აღრიცხვის მართვის სისტემის გართულება. აუდიტორული ორგანიზაციის სააღრიცხვო ინფორმაციის მოცულობის უწყვეტი ზრდისას აუცილებელია შენარჩუნდეს აუდიტორული მომსახურების მოთხოვნების შესაბამისი ხარისხი. ამ ამოცანის გადასაწყვეტად აუდიტორული ორგანიზაციისათვის აუცილებელია ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა აუდიტის სისტემაში თავმოყრილი ინფორმაციის სანდოობის შეფასება. ინფორმაცია აუდიტორული შემომწმების სუბიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემის შესახებ წარმოდგენილია საბუთების ან ელექტრონული მონაცემთა ბაზის სახით.

სამამულო ბაზარზე შემოთავაზებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემები საკმაოდ მრავალფეროვანია: რეალიზებადი ფუნქციების მოცულობით, აგების პრინციპებით, დამატებითი მომსახურებით, დარგობრივი ორიენტაციით და ა.შ.

აუდიტორებისათვის მეტად მნიშვნელოვანია, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის ნებისმიერ სისტემაში ფორმირდება ძირითადი ცხრილი - სამეურნეო ოპერაციებისა და ბუღალტრული გატარებების ჟურნალი, რომლის საფუძველზეც იგება სინთეტიკური და ანალიტიკური აღრიცხვის ყველა აუცილებელი რეგისტრი. მოცემული ჟურნალი შეიცავს ინფორმაციას ანალიზისათვის და შეიძლება აქტიურად გამოყენებულ იქნას აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვისათვის.

აუდიტორული საქმიანობის წესების (სტანდარტების) შესაბამისად აუდიტის ჩატარების დაგეგმვისა და ორგანიზებისას საჭიროა შეფასდეს ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის გამოყენების პროცესი. განხილული ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები, მათი დადებითი შეფასების შემთხვევაში, შესაძლოა გამოყენებულ იქნას ძირითად საინფორმაციო საფუძველად აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმარების სისტემისათვის.

ასევე, აუდიტის დაგეგმვის ინფორმაციულ საფუძველს წარმოადგენს აუდიტორული სუბიექტის საქმიანობის რეგლამენტირების შემდეგი სისტემა:

1. სახელმწიფო დონის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტები:

- ქვეყნის კონსტიტუცია;
- კოდექსები (სამოქალაქო, შრომის, მიწის, საგა-

დასახადო და ა.შ.).

სახელმწიფო კანონები:

- „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“;
- „ბუღალტრული აღრიცხვის შესახებ“;
- „სააქციო საზოგადოების შესახებ“;
- „შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების შესახებ“;
- „საზოგადოებრივი გაერთიანების შესახებ“ და ა.შ.;
- საქართველოს მთავრობის დადგენილებები;
- სახელმწიფო ორგანოების ბრძანებები და სხვა დოკუმენტები (ფინანსთა სამინისტროს, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს, საქსტატის და სხვ.).

2. რეგიონალური დონის ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტები

- კანონები;
- რეგიონების ადმინისტრაციის ხელმძღვანელების დადგენილებები (გუბერნატორის, მერის);
- საქართველოს წარმომადგენლობითი ორგანოების დადგენილებები.

3. მუნიციპალური წარმონაქმნების დოკუმენტები

- ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებები.

4. სასამართლო დადგენილებები

- სასამართლოს გადაწყვეტილებები;
- დადგენილებები;
- განსაზღვრებები.

5. აუდიტირებული სუბიექტის რეგლამენტირებული დოკუმენტები

- დამფუძნებელი დოკუმენტები;
- მესაკუთრეთა გადაწყვეტილებები;
- ბრძანებები, ხელშეკრულებები, რეგლამენტები და ა.შ.

აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვა გულისხმობს ნორმატიულ-საკანონმდებლო ბაზის მდგომარეობის შესახებ ინფორმაციის შეგროვებას, დამუშავებასა და ფორმალიზაციას; აუდიტორული საქმიანობის დინამიკის მაჩვენებლებისა და მათი მდგომარეობის განსაზღვრას წარსულსა თუ აწმყოში.

ანგარიშგების დაგეგმვა პირდაპირაა დამოკიდებული ინფორმაციის ხარისხზე, სისრულესა და სანდოობაზე, თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ გაანგარიშებები დროის განსხვავებული პერიოდებისათვის ხდება, აუცილებელია სანდო ინფორმაციის მოპოვება არა მხოლოდ ახლანდელი და წარსული საქმიანობის შესახებ, არამედ მომავალი აქტივობების ფუნქციონირების პირობების განსაზღვრისათვის (გამოკითხვისას ამერიკელი ბიზნესმენების 70% აღიარა, რომ ფირმის წარმატება დამოკიდებულია ინფორმაციის ოპერატიულობასა და სანდოობაზე).

აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვის ინფორმაციული სისტემის მიზანი მდგომარეობს აუდიტორული შემოწმებების ეფექტურ დაგეგმვასა და ორგანიზებაში არსებული რესურსების გამოყენების გაუმჯობესებაში.

სისტემა სავარაუდოდ განიხილავს დაგეგმვის

სამ დონეს:

1. აუდიტორული საქმიანობის წინასწარი დაგეგმვა;
2. აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვა კონკრეტული ორგანიზაციისათვის;
3. აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვა ორგანიზაციების მთელი სპექტრისათვის.

აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვის პროცესი მდგომარეობს სამუშაოს მოცულობის, მისი შრომატევადობის და ხანგრძლივობის, ასევე, მისი ჩატარების ხარჯების განსაზღვრაში, მოქმედების ყველა მონაკვეთზე. ნორმატივების არსებობა დაგეგმვის ეტაპზე, ხელშეკრულების ხელმოწერამდე, აუდიტორული შემოწმების წინასწარი აუცილებელი გაანგარიშების ჩატარებისა და მოსალოდნელი ეფექტის განსაზღვრის საშუალებას იძლევა. დაგეგმვის პროცესი იწყება პოტენციური კლიენტისგან აუდიტის ჩატარებაზე წინადადების მიღები შემდეგ. ამ მომენტიდან, აუდიტორული ორგანიზაცია იწყებს წინასწარ დაგეგმვას, რომელიც წარმოდგენილია, როგორც აუდიტის დაგეგმვის სიტემის პირველი საფეხური. დაგეგმვის ამ ეტაპზე ხორციელდება ექსპრეს-ანალიზი, რომლის საშუალებითაც წინასწარ ფასდება სამუშაოს მოცულობა, მისი შრომატევადობა, ვადები, რისკები და სხვა პირობები, უზრუნველყოფილი პოტენციური კლიენტის მიერ, ანუ ყველა ის აუცილებელი პირობა, რომლებიც შემოთავაზებული აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისას.

იმ შემთხვევაში თუ აუდიტორული საქმიანობის ჩატარებისათვის შემოთავაზებული პირობები მიუღებელია, აუდიტორული ორგანიზაცია უთანხმდება პოტენციურ კლიენტს მომსახურების საფასურის ან აუდიტის ჩატარების ვადების შეცვლის შესახებ, ან მხარეები თანხმდებიან ურთიერთთანამშრომლობის გაგრძელებაზე (ჯერჯერობით განიხილება მხოლოდ მომსახურების განვივის შესაძლებლობა, მაგრამ არ არსებობს მათი შესრულების ვალდებულება), ან დგება აუდიტის დაწყების შეზღუდული ვადა და აუდიტორული ორგანიზაცია იღებს კლიენტისათვის უარის შემცველი წერილის გადაცემის გადაწყვეტილებას აუდიტის ჩატარებაზე.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორულ ორგანიზაციასა და პოტენციურ კლიენტს შორის მიღწეულია შეთანხმება მისაღები პირობების შესახებ, იდგება შემდგომი ნაბიჯი - პოტენციური კლიენტისათვის გასანევი მომსახურებისათვის საჭირო რესურსების (შრომითი, დროის, ფინანსური, ინფორმაციული და ა.შ.) არსებობის შეფასება აუდიტორული ორგანიზაციის შესაძლებლობების ფარგლებში. ამასთან, ფორმდება პოტენციური კლიენტების თანმიმდევრობა მომსახურების განვივისათვის. მოანცემები პოტენციური კლიენტის შესახებ შეიტანება ელექტრონულ ბაზაში. იმ შემთხვევაში, თუ რესურსები არასაკმარისია, აუდიტორული ორგანიზაცია შეისწავლის მათი დამატებითი მოზიდვის შესაძლებლობას. თუკი ასეთი შესაძლებლობა არ არსებობს, აუდიტორული ორგანიზაცია იღებს მომსახურების განევაზე უარის

თქმის გადანყვეტილებას და აუწყებს თავის გადანყვეტილებას პოტენციურ კლიენტს. იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორულ ორგანიზაციას აქვს (ან მოიზიდავს) საკმარის რესურსებს აუდიტის ჩატარებისათვის, პოტენციურ კლიენტს უგზავნის წერილობით თანხმობას აუდიტის ჩატარებაზე, თანხმდება ტექნიკური დავალება და დგება წინასწარი ხელშეკრულება. ამის შემდეგ იწყება მეორე საფეხურის რეალიზება, რაც შეესაბამება საერთო გეგმას, აუდიტის დაგეგმვის პროგრამას აუდიტორული საქმიანობის სტანდარტების ტერმინოლოგიაში.

მეორე საფეხურზე ტარდება დაგეგმვის მაჩვენებლების გაანგარიშება, მუშავდება საერთო გეგმა და აუდიტორული შემონმების პროგრამა ცალკეული პოტენციური კლიენტისათვის. ამასთან, ხდება მიღებული მონაცემების დაგროვება ელექტრონულ ბაზაში. გამოითვლება შემდეგი ძირითადი მაჩვენებლები:

საერთო და ცალკეული ობიექტის შემონმების პრომატევადობა;

შესამონმებელ ობიექტებზე ჩასატარებელი ოპერაციების მოცულობა;

შესამონმებელ ობიექტებზე ჩასატარებელი ოპერაციების მნიშვნელობის ხარისხის მაჩვენებელი;

შესამონმებელი ორგანიზაციის საბუღალტრო სამსახურის აუცილებელი რაოდენობა და სხვ.;

პოტენციურ კლიენტთან ყოველ წინასწარ ხელშეკრულებაზე მიღებული ძირითადი მაჩვენებლები გამოიყენება ეკონომიკური ეფექტის გაანგარიშებისა და დაგეგმვისათვის მესამე საფეხურზე.

მესამე საფეხურზე ხორციელდება ყველა მიღებული მონაცემის კონსოლიდაცია. ზუსტდება ხარჯების შეფასება ყოველ ხელშეკრულებაზე. იმ შემთხვევაში, თუ მომსახურების პირობები შეიცვალა და აღმოჩნდა აუდიტორული ორგანიზაციისათვის არახელსაყრელი, იგი იღებს აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმის გადანყვეტილებას და აცნობიერებს ამის შესახებ ეკონომიკურ სუბიექტს. ამასთან, თავისუფლდება რესურსები ახალი კლიენტისათვის. შემდგომ ანალიზი უკეთდება შემოსავალს ყველა ცალკეული ხელშეკრულების მიხედვით, თანაც ფაქტიურად წყდება შემოსავლის მაქსიმიზაციის ამოცანა ხარჯების მინიმიზაციის ფონზე.

წინასწარი ხელშეკრულება მაქსიმალური ეფექტით ინაცვლებს გასაფორმებელი ხელშეკრულებების რიგში.

ხელშეკრულების ღირებულების განსაზღვრისას გასათვალისწინებელია აუდიტორული ორგანიზაციის შეზღუდული რესურსები. ამისათვის, დაგეგმვის სისტემაში წინასწარ განსაზღვრულია დაგეგმილი შემონმების მოცულობის მაჩვენებელი აუდიტის ყოველ ობიექტზე, ანუ კოეფიციენტი $X_i^{xy} = (0,1)$.

ამასთან, საჭიროა გათვალისწინებულ იქნას, რომ ხელშეკრულების ღირებულება უნდა აჭარბებდეს შემონმების ჩატარების ხარჯებს. მოცემული პირობები შეიძლება აღინეროს შემდეგნაირად:

$$\left\{ \begin{array}{l} T_0 \leq M \\ G_0 \leq Kp \\ W^0 \leq Sd \end{array} \right.$$

T_0 - შემონმების ჩატარებაზე დახარჯული დრო;
 M - აუდიტორული ორგანიზაციის დროის რესურსი;

G_0 - შემონმების ჩატარებაზე დახარჯული შრომითი რესურსი;

Kp - აუდიტორული ორგანიზაციის შრომითი რესურსი შემონმების ჩასატარებლად;

W^0 - შემონმების ჩასატარებლად საჭირო დაგეგმილი ხარჯები;

Sd - ხელშეკრულების ღირებულება.

აუდიტის მთელი პროცესის დაგეგმვისას წინასწარ უნდა განისაზღვროს მოქმედებების თანმიმდევრობა და მათი ურთიერთდამოკიდებულებითი მუშაობა, განხორციელდეს მათ შესრულებაზე კონტროლი, გამოაშკარავდეს და აღიკვეთოს შესაძლებელი შეფერხებები და აქედან გამომდინარე, შემცირდეს ყველა სამუშაოს ვადები.

აუდიტის დაგეგმვის მთავარი ამოცანაა ორგანიზაციის შემოსავლის მაქსიმიზაცია შემონმების ხარისხის უზრუნველყოფით შემონმების არსებულ ეტაპზე. აღნიშნული პრობლემის აღმოფხვრა შესაძლებელია აუდიტის ინფორმაციული უზრუნველყოფის სისტემის საშუალებით - მისი გამოყენებით შესაძლებელია პასუხი გაეცეს შეკითვას: რა სახის სამუშაო რამდენადაა დამოკიდებული აუდიტის სუბიექტების მიერ ვალდებულებების შესრულების ხარისხზე.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. Савин Д. А. Планирование аудита с применением информационных технологий. Москва, 2008;
2. M. Moorthy, A. Seetharaman. The impact of information technology on internal auditing (Full Length Research Paper), 2011;
3. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ, თბილისი, 2012.