

აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები

ნინო ფაილოძე — სტუ-ს პროფესორი,
გიორგი სულაშვილი — სტუ-ს ასისტენტ პროფესორი,
ჟანა გაბარაევი — სტუ-ს დოქტორი

Резюме

Аудит стал неотъемлемой частью современной экономической и финансовой системы. В последнее время аудит выполняет один из ключевых ролей в принятии решений в правлении хозяйственных субъектов. Создание гос. службы аудита сыграло положительную роль в развитии этой сферы деятельности, улучшилась законодательная база. В последнее время возросло число компаний которые проводят инициативный аудит. Аудит является трудным и длительным процессом. Желательно в будущем улучшение законодательной базы, привести в соответствии с международным стандартам внутренние стандарты, проведении гос. политики с целью популяризации этой сферы, что в свою очередь положительно отразится на фискальной системе, правильный и своевременный учет налогов.

Ключевые слова: аудит, виды аудита, альтернативный аудит.

რეზიუმე

აუდიტი თანამედროვე ეკონომიკის და საფინანსო საქმიანობის განუყოფელ ნაწილად ჩამოყალიბდა. ბოლო პერიოდში მას მნიშვნელოვანი როლი უკავია კომპანიების მართვაში. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბებამ ხელი შეუწყო ამ სფეროს განვითარებას, საკანონმდებლო ბაზის ჩამოყალიბებას და ამ საქმიანობის პოპულარიზაციას. ბოლო პერიოდში იმ კომპანიების რიცხვმაც იმატა რომელთათვის აუდიტის ჩატარება არ არის სავალდებულო და მხოლოდ ნებაყოფლობითია. აუდიტი რთული და ხანგრძლივი პროცესია. მას თან სდევს უამრავი ნიუანსი. სასურველია მომავალში მოხდეს მისი განვითარება, შიდა სახელმწიფოებრივი სტანდარტების დახვეწა და მათი შესაბამისობაში მოყვანა საერთაშორისო სტანდარტებთან. სახელმწიფო პოლიტიკის გატარება ამ სფეროს პოპულარიზაციის მიზნით ხელს შეუწყობს ფისკალური სისტემის განვითარებას და გადასახადების სწორ აღრიცხვას, მათ დროულად გადახდას, რათა თავიდან აცილებულ იქნას მომავალში მენარმეებისთვის სანქციების დაკისრება რაც უარყოფითად ისახება მათ ფინანსურ მდგომარეობაზე.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი, აუდიტის სახეობები, ალტერნატიული აუდიტი.

ძირითადი ნაწილი

თანამედროვე ეკონომიკის საბაზრო ურთიერთობაზე გადასვლას მოჰყვა საკუთრების ფორმების ახალი ორგანიზაციულ სტრუქტურული ერთეულების ჩამოყალიბება. საკანონმდებლო ბაზის არ არსებობამ და ბაზრის მოთხოვნებმა განაპირობა კონტროლის ახალი მექანიზმების შემოღება. განვითარებულ ქვეყნებში კონტროლის ერთ-ერთ და წარმატებულ მექანიზმად ჩამოყალიბდა აუდიტი და სახელმწიფო აუდიტის სამსახურები. ამ წარმატებულმა პრაქტიკამ განაპირობა საქართველოშიც აუდიტის განვითარების ხელის შეწყობა. მიღებულ იქნა კანონი აუდიტის შესახებ, რომელმაც განასხვავა აუდიტის ჩატარების სავალდებულო და ნებაყოფლობითი სახეობები.

ჩვენს მიერ იქნება განხილული აუდიტის ჩატარების მიზეზები და ფაქტორები, მისი სახეობები და აუდიტის ჩატარების სამართლებრივი საფუძვლები.

აუდიტორული საქმიანობა წარმოადგენს სამენარმეო საქმიანობას აუდიტორების მიერ ან აუდიტორული კომპანიებისთვის. გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც აუდიტს ატარებს სახელმწიფო სტრუქტურები. ფინანსური აუდიტი წარმოადგენს საფინანსო საბუღალტრო საქმიანობის შემონმებას, მისი შესაბამისობის დადგენა კანონმდებლობასთან და საერთაშორისო სტანდარტებთან. თანამედროვე აუდიტი გვევლინება სახეცვლილად და მოიცავს შემონმების სხვადასხვა ფორმებს, როგორც საფინანსო შემონმებას, ასევე კომპანიის სტრუქტურულ და შიდა პროცესების შემონმებას. ბოლო წლებში აუდიტმა სწრაფი პროგრესი განიცადა.

აუდიტის ფორმირება-ხანგრძლივი პროცესია, რომელიც დღესაც დასრულებული არ არის. აქედან გამომდინარე, აუდიტის განსაზღვრება უნდა იყოს საკმარისად ფართო, რათა მოიცავდეს შემონმების ტიპებს და მიზნების მრავალსახეობას. „აუდიტის ძირითადი კონცეფციების დებულებაში“, რომელიც 1973 წელს გამოაქვეყნა ამერიკის ბუღალტერთა ასოციაციის აუდიტის ძირითადი კონცეფციის კომიტეტმა: „აუდიტი“ ეწოდება ეკონომიკურ ქმედებათა და მოვლენათა შესახებ

არსებული ცნობების ობიექტური შეკრებისა და შეფასების სისტემურ პროცესს, იმ მიზნით, რომ განისაზღვროს დადგენილ კრიტერიუმებთან ამ მტკიცების შესაბამისობის ხარისხი და შემონ-მების შედეგები გადაეცეს დაინტერესებულ პირებს“. აუდიტს შეგვიძლია მივცეთ განსაზღვრება, როგორც ბიზნესის ექსპერტიზა აუდიტი განსხვავდება რევიზიისგან, როგორც შინაარსობრივად ისე მიდგომებითაც. აუდიტი აფასებს არა მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობას და არსებითი უზუსტობების გამოვლენას, არამედ სამუშაო პროცესების ოპტიმიზაციას, ხარჯების რაციონალიზაციას და მეტი მოგების მიღებას კომპანიისათვის. ახალი მიმართულების დანერგვისას აუდიტი აფასებს განეული ან გასანევი ხარჯების შეფარდებას მოსალოდნელ შედეგებთან.

აუდიტის მთავარი მიზანია ობიექტური და რეალური ინფორმაცია მოაგროვოს შემონმებული სუბიექტის შესახებ. ამ მიზნის მისაღწევად აუცილებელია აუდიტი შეიცავდეს შემდეგ კომპონენტებს:

1. დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა აუდიტის ჩატარებისას;
2. კონფიდენციალობა;
3. პროფესიონალიზმი კომპეტენტურობა და კეთილსინდისიერად შესრულება დაკისრებული ვალდებულებების;
4. სტატისტიკური მონაცემების და არსებული მეთოდოლოგიის გამოყენება;
5. ახალი ინოვაციური ტექნოლოგიების გამოყენება;
6. ლოიალური დამოკიდებულება კლიენტის მიმართ;
7. პასუხისმეგლობა იმ შედეგებზე რომელსაც დაასკვნის ჩატარების შემდგომ;
8. რაციონალური გადანყვეტილების მიღება აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით და ა.შ.

ბოლო პერიოდში აქტუალური გახდა ახალი მიმართულებების აუდიტი. თანამედროვე ეკონომიკის მამოძრავებელი ძალაა ახალი ტექნოლოგიები, ასეთი სახის ახალი მიმართულებების აუდიტს უწოდებენ ტექნოლოგიურ აუდიტს. ასეთ გამოკვლევებს ძირითადად ატარებენ მსხვილი აუდიტორული კომპანიები და დარგიდან გამომდინარე, რთულია და არც არსებობს მეთოდოლოგია მისი ჩატარების. აუდიტორები ეყრდნობიან სხვადასხვა გამოკვლევებს ახალი ტექნოლოგიის ეფექტურობაზე, თუ რამდენად მოთხოვნადი იქნება ის დანახარჯები, რაც დაკავშირებულია ამ ახალი ტექნოლოგიის მოდელის შექმნასთან, რამდენად გაყიდვადი იქნება და რა ეკონომიკურ შედეგებს მიიღებს კომპანია. თექნო-

ლოგიური აუდიტი გვაძლევს დასკვნას მოსალოდნელ შედეგებზე და ახალი ტექნოლოგიების დანერგვის მიზანშეწონილობაზე.

საქართველოში ძირითადად გავრცელებულია სავალდებულო და ნებაყოფლობითი აუდიტი.

საქართველოს კანონში „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ მე-7 მუხლის 4) პუნქტი ჩამოყალიბებულია შემდეგი რედაქციით:

აუდიტის ჩატარება სავალდებულოა:

ა) საქართველოს ეროვნული ბანკის ზედამხედველობისადმი დაქვემდებარებული სუბიექტებისათვის, რომლებსაც ევალება ყოველწლიური აუდიტის ჩატარება;

ბ) იმ საწარმოებისათვის, რომლებიც აკმაყოფილებენ საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრულ კრიტერიუმებს;

გ) საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა შემთხვევებში, გარდა ამ პუნქტის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული სუბიექტებისა.

ამ კანონის მიხედვით გარდამავალ და დასკვნით დებულებაში აუდიტის ჩატარების უფლება აქვთ 2013 წლის 1 იანვრის შემდეგ. სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე პირთა რეესტრში რეგისტრაციას ექვემდებარებიან საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საქართველოს მთავრობის მიერ განსაზღვრული აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები.

1. ამ მუხლის მე-9 პუნქტით გათვალისწინებული წესი მოქმედებს 2013 წლის 1 იანვრიდან 4 წლის განმავლობაში. ამასთანავე, აღნიშნულ პუნქტში მითითებული აუდიტორების/აუდიტორული ფირმების ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგი არ ხორციელდება 2013 წლის 1 იანვრიდან 3 წლის განმავლობაში.

2. 2013 წლის 1 იანვრიდან 3 წლის განმავლობაში ამავე კანონის მე-7 მუხლის, მე-4 პუნქტის, „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული სუბიექტებისთვის აუდიტის ჩატარების უფლება აქვს ნებისმიერ აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას, მიუხედავად იმისა, თუ რომელი ტიპის რეესტრშია რეგისტრირებული.

3. აუდიტორს/აუდიტორულ ფირმას უფლება აქვს, ჩაატაროს ამ კანონის მე-7 მუხლის, მე-4 პუნქტით გათვალისწინებული სუბიექტების 2012 და 2013 წლების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი, მიუხედავად იმისა, თუ რომელი ტიპის რეესტრშია რეგისტრირებული.

შიდა აუდიტი გულისხმობს კომპანიაში შიდა აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბებას, რომელიც კომპანიის სამეურნეო ოპერაციების მუდმივ კონტროლს ახორციელებს და როგორც წესი ყა-

ლიბდება, როგორც ერთ-ერთი ძირითადი კონტროლის მექანიზმი.

გარე აუდიტი არის დამოუკიდებელი აუდიტორის ან აუდიტორული კომპანიის მიერ ჩატარებული შემოწმება არსებული უზუსტობების დასადგენად.

ნებაყოფლობითი აუდიტის ჩატარების მიზანი შეგვიძლია ჩამოვყალიბოთ სამი ძირითადი მიზნის მისაღწევად, ეს დამოკიდებულია დამკვეთის მოთხოვნებზე. ფინანსური აუდიტის ძირითადი სახეობები შეგვიძლია განვსაზღვროთ 3 სახეობის:

1. დადასტურებითი აუდიტი — დადასტურებითი აუდიტის ძირითადი მიზანი და მიმართულებაა საფინანსო საბუღალტრო დოკუმენტაციის და პროცედურების შემოწმება. შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობებს და ხდება თუ არა კომპანიის არსებული პროცესების და ძირითადი საქმიანობის შესაბამისი აღრიცხვა, შეესაბამება თუ არა საერთაშორისო სტანდარტებს და ადგილობრივ კანონმდებლობას ბუღალტრული სისტემა;

2 სისტემური და საორიენტაციო აუდიტი — სისტემური და საორიენტაციო აუდიტი მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმებას და საექსპერტო დასკვნის დადებას შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმების ანალიზზე დაყრდნობით;

3 რისკების შეფასების აუდიტი — რისკების შეფასების აუდიტი გულისხმობს იმ მიმართულებების აუდიტს, სადაც მაღალია რისკი, აუდიტორი აფასებს იმ დარგებს, სადაც მაღალია რისკის შემცველობა და აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით გვაძლევს სურათს რისკის შესახებ და მოსალოდნელი შედეგების შესახებ ამ რისკის არსებობის პირობებში.

შიდა და გარე აუდიტი განსხვავდება თავისი შინაარსობრივი თვისებებით.

შიდა აუდიტი საერთაშორისო პრაქტიკით არის შიდა სამსახური. შიდა სამსახურის თანამშრომლები არიან კომპანიის თანამშრომლები, რომელთა ძირითადი მიზანია თანამშრომლებს დაეხმარონ სწორად და ეფექტურად აწარმოონ საქმიანობა, განახორციელონ ანალიზი და დაიცვან, როგორც კომპანიის, ასევე მფლობელების ინტერესები. შიდა აუდიტის ჩამოყალიბება დადებით გავლენას ახდენს კომპანიის საქმიანობაზე და ამაღლებს ფინანსური ანგარიშების საიმედოობას.

გარე აუდიტი განსხვავდება შიდა აუდიტისგან. გარე აუდიტის შემთხვევაში დამოუკიდებელი ექსპერტების მიერ ხდება ფინანსური ანგარიშების სისწორის და საიმედოობის შეფასება, განსხვავდება აგრეთვე შემოწმების ჩატარების ხასიათი: პირველადი და განმეორებითი.

პირველადი აუდიტი ტარდება პირველად არსებულ კლიენტთან მიმართებაში. ეს ზრდის რისკებს და აუდიტის მაშტაბებს, ხოლო განმეორებითი ტარდება რეგულარულად, აუდიტორული კომპანიების მიერ შესწავლილია კლიენტი და ითვლისწინებს მის სპეციფიკას.

აუდიტის ძირითადი მიზანი და ფაქტორები, თუ რატომ უნდა ჩატარდეს აუდიტი გახლავთ ის, რომ აუდიტი გვაძლევს უტყუარ ინფორმაციას არსებული ფინანსური მდგომარეობის შესახებ, ამცირებს რისკებს, ზრდის ანგარიშგების სანდოობას და გვაძლევს საშუალებას გავაკეთოთ ანალიზი სამომავლო გეგმების შესახებ.

აუდიტის დასკვნა კონფიდენციალური ინფორმაციაა და მისი გაცნობა ხდება მხოლოდ მენეჯმენტის ან მფლობელების მიერ, დასკვნის შედეგებზე ხდება ანალიზი, თუ რა მიმართულებით არის საჭირო ცვლილებების განხორციელება მოსალოდნელ ფინანსურ შედეგებზე და ახალი მიმართულების დანერგვაზე.

საქართველოს არსებული კანონით აუდიტის შესახებ, აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილება აქვთ:

1. საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებული ფილიალი და ფიზიკური პირი საქართველოში აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილებას იძენენ აუდიტორთა რეესტრში (შემდგომ რეესტრი) რეგისტრაციის შემდეგ.

2. რეესტრს აწარმოებს (აწარმოებენ) აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია (ორგანიზაციები).

3. საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირი, უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებული ფილიალი ან ფიზიკური პირი რეესტრში რეგისტრაციისათვის განცხადებით მიმართავს იმ აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას, რომელშიც განეწვებულია იგი.

4. საქართველოში რეგისტრირებული იურიდიული პირის, უცხოეთში რეგისტრირებული პირის საქართველოში არსებული ფილიალის ან ფიზიკური პირის მიერ ამ მუხლის მე-6-9 პუნქტებში აღნიშნული შესაბამისი მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემთხვევაში აკრედიტებული პროფესიული ორგანიზაცია ვალდებულია დაარეგისტრიროს იგი შესაბამის რეესტრში.

5. რეესტრი არის 2 ტიპის:

ა) სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლების მქონე რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირებული არიან ის აუდიტორები/აუდიტორული ფირ-

მეზი, რომლებსაც აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება;

ბ) სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლებამოსილების არ მქონე პირთა რეესტრი, რომელშიც რეგისტრირებული არიან აუდიტორები/აუდიტორული ფირმები, რომლებსაც არ აქვთ სავალდებულო აუდიტის ჩატარების უფლება.

გარდა ზემოთაღნიშნულისა საქართველოს კანონმდებლობით შემოწმების უფლება აქვს სახელმწიფო ორგანოებსაც, როგორიცაა კონტროლის პალატა და ფინანსთა სამინისტრო. კონტროლის პალატა, როგორც მუდმივად მოქმედი საკონტროლო ორგანო, ორგანიზაციულად და ფუნქციონალურად დამოკიდებული ორგანოა, ანგარიშვალდებულია პარლამენტის წინაშე, იგი ახორციელებს კონტროლს ქვეყნის ბიუჯეტის საშემოსავლო და ხარჯვითი მუხლების შესრულებაზე. კონტროლის პალატის საკონტროლო უფლებამოსილებები ვრცელდება მართვის ყველა რგოლზე, თუ ისინი იყენებენ საბიუჯეტო სახსრებს. კონტროლის პალატის მიერ განხორციელებული საკონტროლო ღონისძიებების შედეგების მიხედვით გამოიცემა მითითებები, რომლებიც ითვალისწინებენ გამოვლენილი დარღვევების და დამნაშავე პირების დასჯის სხვადასხვა ღონისძიებებს.

ფინანსთა სამინისტრო და საგადასახადო ორგანოები წარმოადგენენ აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოებს, რომლებიც მოწოდებული არიან შეიმუშავონ და პრაქტიკულად განახორციელონ სახელმწიფო საფინანსო პოლიტიკა. კერძოდ ფინანსთა სამინისტროს ფუნქციონალურ მოვალეობას შეადგენს ქვეყნის სწორი საფინანსო-საგადასახადო პოლიტიკის შემუშავება — აღსრულება და ქვეყანაში საფინანსო ორგანიზაციების საქმიანობისადმი საერთო ხელმძღვანელობა.

ფინანსთა სამინისტროს ერთ-ერთი ქვეუწყებაა აუდიტის სამსახური, რომელსაც გააჩნია სამართლებრივი უფლება: ქვეყანაში რეგისტრირებული კომპანიების შემოწმება, შემოწმების შედეგებზე დაყრდნობით კომპანიების დაჯარიმების და ამ ჯარიმების აღსრულების უფლება. 2010 წლის 31 დეკემბრის ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით გადასახადის გადამხდელებს უფლება მიეცათ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მაგივრად შემოწმება ჩატარებინათ აუდიტორულ კომპანიებს, ალტერნატიული აუდიტის შემოღებით გაიზარდა შემოწმებების რაოდენობა, შემო-

წმების შედეგად კომპანია თავიდან იცილებდა ჯარიმებს (დარღვევის გამოვლენის დროს), რაც დადებითად აისახა კომპანიების საქმიანობაზე ხარჯების შემცირების თვალსაზრისით. ალტერნატიული აუდიტის ჩატარების უფლების გადაცემა კერძო კომპანიებისთვის მიუთითებს მათ მაღალპროფესიონალიზმზე და კეთილსინდისიერებაზე, აუდიტის ჩატარების კვალიფიციურ დონეზე. სამწუხაროდ, 2015 წლის 30 იანვრის ბრძანებით ალტერნატიული შემოწმების პროექტი დაიხურა.

დასკვნა

ნაშრომის შესრულება მიზნად ისახავს აუდიტის არსის განსაზღვრას, მის მნიშვნელობას თანამედროვე საბაზრო ეკონომიკის პირობებში. კლასიფიცირდება კატეგორიის მიხედვით არსებული კანონმდებლობით განსაზღვრული აუდიტის სავალდებულო ჩატარების აუცილებლობა რაც მიგვანიშნებს აუდიტის მნიშვნელობაზე.

აუდიტის საქმიანობის გაძლიერება და გაღრმავება დადებით გავლენას მოახდენს სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობაზე, გაზრდის მათ სანდოობას, რაც ხელს უწყობს ფინანსურ უსაფრთხოებას და მიმზიდველს ხდის, როგორც ინვესტორებისთვის, აგრეთვე საკრედიტო ორგანიზაციებისთვის, რაც თავისთავად გავლენას ახდენს კომპანიის განვითარებაზე, მის კონკურენტუნარიანობაზე და რაც ისახება ქვეყნის ეკონომიკურ განვითარებზეც.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ, 2012 წლის 29 ივნისი. №6598-რს.
2. საქართველოს კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, თბ., 29 ოქტომბერი, 1996 წელი.
3. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, თბ., 1998წელი.
4. მონტგომერი «აუდიტი» თბილისი 1997 წელი.
5. Антонов А.С.-Аудит. Проблемы организации и становления. Жрн. Бухгалтерский Учёт.Москва, 1994г.