

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და მათი გამოყენების შესაძლებლობები საქართველოში

თეა ჰასრათოვი,
ფინანსების დოქტორი
სტუ-ს ასისტენტი პროფესორი

რეზიუმე

ეკონომიკური სუბიექტები, რომლებიც ეწევიან ბიზნეს საქმიანობას, ინფორმაციის მუდმივი მომხმარებლები არიან, რადგანაც მათი საქმიანობა სისტემატურად უკავშირდება ისეთ მნიშვნელოვან მექანიზმს, რასაც ბაზარი ჰქვია. მათი სააღრიცხვო საქმიანობა რეგულირდება არა სტიქიურად, არამედ გათვლილი, მოწესრიგებული პროცედურებით, რასაც გვთავაზობს თანამედროვე სააღრიცხვო სტანდარტები. ამავე დროს, ეკონომიკური სუბიექტები ვალდებული არიან მათი საქმიანობა სათანადოდ აღწერონ და წარმოადგინონ სპეციალური დოკუმენტებით, ანუ აწარმოონ ბუღალტრული აღრიცხვა, რომელსაც „ბიზნესის ენას“ უწოდებენ. რამდენად სწორად ხდება მათ მიერ აღრიცხვა, სჭირდება კონტროლი. ამ მიზნით, კერძო სექტორის ჩამოყალიბებასთან ერთად საბაზრო ეკონომიკისა და მათში მონაწილე სუბიექტებისათვის ჩამოყალიბდა მიზნობრივი და ზუსტი ფუნქციონირებისათვის ისეთი მნიშვნელოვანი სამსახური, რასაც აუდიტორული საქმიანობა ჰქვია. ის იმდენად მნიშვნელოვანია ეკონომიკური სუბიექტების სწორი სააღრიცხვო საქმიანობის შესამოწმებლად, რომ აუცილებელ მოთხოვნილებად იქცა არა მხოლოდ უბრალოდ საქმიანობის წარმართვა, არამედ მისი ეფექტური შესრულება.

INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS AND THE POSSIBILITY OF THEIR USE IN GEORGIA

Tea Hasratov,
Doctor of Finance
GTU Assistant Professor

ABSTRACT

Economic subjects, that perform business activity, are constant users of information because their activities are systematically connected with an important mechanism called the market. Their activities are regulated not at random, but by the regulatory procedures that offer modern accounting standards. At the same time, economic subjects are obliged to properly describe and present their activities with special documents, i.e. carry out accounting, which is called "Busi-

ness Language." The correctness of registering should be controlled. For this purpose, with the establishment of the private sector, the market economy and the subjects participating in them have been established as an important service for targeted and precise functioning, called audit activities. It is so important to examine the proper entrepreneurial activities of the economic subjects, that it is necessary not only to direct activities, but also to ensure its efficient performance.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში წარმოდგენილია ის მეთოდები და ხერხები, რომელიც უნდა ახასიათებდეს დამოუკიდებელ აუდიტორს, უვითარებს საერთო მიზნებს და მკაფიო გზას მიუთითებდეს აუდიტის ჩატარების შესახებ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს სტანდარტები საქართველოში ძალაშია და მოიცავს შესავალს, რომელშიც განერილია მოცემული სტანდარტების მოქმედების სფერო. კერძოდ:

1. სტანდარტში ჩამოყალიბებულია დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო მიზნები და აღწერილია აუდიტის ხასიათი და მასშტაბი, რომელიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ დამოუკიდებელმა აუდიტორმა შეძლოს ამ მიზნების შესრულება; ასევე ახსნილია ასს-ების მოქმედების სფერო, უფლებამოსილება და სტრუქტურა; მოიცავს მოთხოვნებს, რომლებიც ადგენს ყველა აუდიტში გამოსაყენებელ, დამოუკიდებელი აუდიტორის ზოგად პასუხისმგებლობას, მათ შორის ასს-ების მოთხოვნების დაცვის ვალდებულებას. შემდგომში სტანდარტში დამოუკიდებელი აუდიტორი მოხსენიებული იქნება, როგორც „აუდიტორი“.

2. ასს-ები შედგენილია აუდიტორის მიერ ჩატარებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის. გასული პერიოდის სხვა ფინანსური ინფორმაციის აუდიტში ასს-ების გამოყენებისთვის შეიძლება აუცილებელი გახდეს მათი ადაპტირება კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით. ასს-ები არ ეხება აუდიტორის ისეთ პასუხისმგებლობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს კანონმდებლობაში, ან დაკავშირებული იყოს სხვა ურთიერთობებთან, მაგალითად, საზოგადოებისთვის ფასიანი ქაღალდების შეთავაზებასთან. ასეთი პასუხისმგებლობა შეიძლება განსხვავდებოდეს ასს-ებით დადგენილი

პასუხისმგებლობისგან. აქედან გამომდინარე, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება ამგვარ გარემოებებში ასს-ების გარკვეული ასპექტები შესაფერისად მიიჩნიოს, მას მაინც ევალება ყველა შესაფერისი საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ან პროფესიული ვალდებულებების შესრულება. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურაში მითითებულია, თუ რა არის აუდიტის მიზანი და რა სახის მომხმარებლებზეა ის გათვლილი კერძოდ, ფინანსური ანგარიშგება, რომლის აუდიტიც ტარდება, არის სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისზე დამხედველობით. ასს-ები ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს არანაირ პასუხისმგებლობას არ აკისრებს და არც იმ კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს ცვლის, რომლებიც მათ პასუხისმგებლობას არეგულირებს. თუმცა, აუდიტი ასს-ების შესაბამისად ტარდება იმის დაშვებით, რომ ხელმძღვანელობა და, სადაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები, აღიარებენ გარკვეულ პასუხისმგებლობებს, რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის ჩატარებისთვის. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არანაირად არ ათავისუფლებს ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს თავიანთი პასუხისმგებლობისგან. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შემდეგი განაყოფი აღწერს ყველა იმ განმარტებას, რაც ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან დაკავშირებულ ეთიკურ ნორმებს ეხება. კერძოდ, ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი ადგენს პროფესიული ეთიკის ძირითად პრინციპებს, რომლებიც ეხება აუდიტორს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს და უზრუნველყოფს კონცეპტუალურ საფუძვლებს ამ პრინციპების გამოსაყენებლად. ქვემოთ ჩამოთვლილია ის ძირითადი პრინციპები, რომელთა დაცვაც აუდიტორს მოეთხოვება ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს კოდექსით: ა) პატიოსნება; ბ) ობიექტურობა; გ) პროფესიული კომპეტენცია და სათანადო გულისხმიერება; დ) კონფიდენციალობა; ე) პროფესიული ეთიკა. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების სტრუქტურაში ფართოდ არის საუბარი აუდიტორის პროფესიულ სკეპტიციზმსა და განსჯებზე. კერძოდ, პროფესიული სკეპტიციზმი გულისხმობს განსაკუთრებული ყურადღების გამოჩენას ისეთ ფაქტორებთან მიმართებით, როგორიცაა მაგალითად:

- აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებიც ეწინააღმდეგება სხვა მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს; ინფორმაცია, რომელიც საექ-

ვოს ხდის იმ დოკუმენტებისა და გამოკითხვებზე გაცემული პასუხების სანდოობას, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების სახით;

- პირობები, რომლებიც შეიძლება შესაძლო თაღლითობის მიმანიშნებელი იყოს;

- გარემოებები, რომლებიც ასს-ებით მოთხოვნილი პროცედურების გარდა, საჭიროებს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას. აუცილებელია პროფესიული სკეპტიციზმის შენარჩუნება აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, რათა აუდიტორმა შეამციროს, მაგალითად:

- უჩვეულო გარემოებების არასწორად შეფასების რისკი;

- ზედმეტი განზოგადების რისკი, აუდიტორული დაკვირვებებიდან დასკვნების გამოტანის დროს;

- არაადეკვატური დაშვებების გამოყენების რისკი, აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრისა და მათი შედეგების შეფასების დროს. პროფესიული სკეპტიციზმი აუცილებელია აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასებისთვის. კერძოდ, პროფესიულ სკეპტიციზმში იგულისხმება ურთიერთ სანინაღმდეგო აუდიტორული მტკიცებულებების, დოკუმენტებისა და ჩატარებულ გამოკითხვებზე გაცემული პასუხებისა და ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული სხვა ინფორმაციის ეჭვქვეშ დაყენება. გარდა ამისა, იგულისხმება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის განხილვა კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, მაგალითად ისეთ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს თაღლითობის რისკ-ფაქტორები და ერთადერთ მტკიცებულებას ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითი თანხის შესახებ წარმოადგენს ერთადერთი დოკუმენტი, რომელიც თავისი ხასიათით, არ გამოირიცხავს თაღლითობის შესაძლებლობას. იგივე სტანდარტი გადმოგვცემს აუდიტორის მიერ გაკეთებულ შესაბამის განსჯებს, რომელშიც ნათქვამია, რომ პროფესიულ განსჯას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტის სათანადოდ ჩატარებისთვის. ეს იმით აიხსნება, რომ შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების, ასს-ებისა და აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი ინფორმირებული გადანყვეტილებების ინტერპრეტაცია შეუძლებელია შესაბამისი ცოდნისა და გამოცდილების, კონკრეტულ ფაქტებსა და გარემოებებზე მორგების გარეშე. კონკრეტულად პროფესიული განსჯა აუცილებელია ისეთი გადანყვეტილებების მისაღებად, რომლებიც ეხება:

- არსებობას და აუდიტორულ რისკს;

- ისეთი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც გამოიყენება ასს-ების მოთხოვნების შესასრულებლად და აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად;

თუ ნებისმიერ სფეროში მომუშავე აუდიტორი გაითვალისწინებს ასს-ს სტანდარტების მოთხოვნებს და რა თქმა უნდა, ითვალისწინებენ აუდიტორები მათი აუდიტორული მუშაობის პრაქტიკაში განხილულ მოთხოვნებს, ყველა სახის დარღვევა მინიმუმამდე იქნება დაყვანილი და ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი მოთხოვნებიც დაცული იქნება შესაბამისობასა, შესადაარისობასა და უტყუარობაზე.

აუდიტორული საქმიანობის უმეტესი ნაწილი დოკუმენტების შეფასებისას ეფუძნება მმართველი რგოლის მიერ წარდგენილ მონაცემებს. იმისათვის, რომ აუდიტორმა ფინანსური დოკუმენტების მიხედვით დასკვნა შეადგინოს, მან უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების კონკრეტული მიზნები და შემდეგ შეამოწმოს, მიღწეულია თუ არა ისინი. მუშაობის პროცესში აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს რამდენად კომპეტენტურია მის მიერ მიღებული ცნობები და საკმაოა თუ არა ისინი შესაბამისი აზრის შემუშავებისათვის. საკითხისადმი აუდიტორის მიდგომაში რამდენიმე ეტაპი შეიძლება გამოიყოს. ჩვეულებრივ, ეს ეტაპები ერთნაირია ყველა აუდიტორული შემოწმებისათვის, თუმცა ჩატარებული შემოწმების სახეები და მიღებული ცნობები ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში სხვადასხვაგვარია. საწარმოს ფინანსური დოკუმენტების ქვეშ შეიძლება ვიგულისხმოთ მმართველი რგოლის მიერ გაკეთებული დასკვნები. ნორმატულ დოკუმენტში SAS № 31 „მტკიცებები“ ფინანსურ დოკუმენტებით ასახული დასკვნები შემდეგ კატეგორიებად იყოფა: ცდომილების ან ცდომილებათა შესაძლებლობების არსებობა; ინფორმაციის ასახვის სისრულე; უფლებები და ვალდებულებები; ინფორმაციის ღირებულება და დანიშნულება; ინფორმაციის ასახვის სიზუსტე. აუდიტორები მიუთითებენ რამდენად ზუსტი და რამდენად დროული იყო ინფორმაცია მოცემული ფინანსური პერიოდისათვის. ფაქტობრივი მონაცემები უნდა შეუდარდეს ვალდებულებებისა და საკუთრების პროცენტის მაჩვენებლებს აქტივებში კონკრეტული თარიღის მიხედვით. ამგვარი მსჯელობა ეხება საქონლის მარაგს, აღჭურვილობას, ნაღდ ფულს, აგრეთვე ანგარიშებზე შემოსავლების და ანგარიშსწორების დოკუმენტებს. მას შემდეგ რაც გაკეთდება დასკვნა ცდომილებათა არსებობის შესახებ, საჭიროა შემოწმდეს ნამდვილად ასახავენ თუ არა საქმიანი ოპერაციების აღრიცხული მონაცემები ეკონომიკური ხასიათის მოვლენებს, რომელთაც რეალურად ჰქონდა ადგილი განსაზღვრული პერიოდის მანძილზე. დასკვნები ინფორმაციის ასახვის სისრულეზე მიუთითებენ, თუ რამდენად ჯეროვნად იყო გათვალისწინებული საქმიანი ოპერაციების, მოვლენებისა და სხვა ქმედებათა შესახებ კონკრეტული პერიოდის მონაცემები, მაგალითად, ფინანსურ დოკუმენტებში ას-

ახული უნდა იყოს ინფორმაცია საქონლის ყველა შესყიდვისა და ყველა გაწეული მომსახურების შესახებ. დასკვნები უფლებებისა და ვალდებულებების შესახებ მიუთითებს, ნამდვილად წარმოადგენს თუ არა საწარმოს აქტივები უფლებებს, ხოლო პასივები - ვალდებულებებს მოცემული თარიღისათვის. დასკვნები ინფორმაციის ღირებულებისა და დანიშნულების შესახებ მიუთითებენ ნამდვილად არის თუ არა ასახული ფინანსური დოკუმენტების პოზიციებში ზუსტი თანხები, რომლებიც შეესაბამებიან საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების მიღებულ პრინციპებს. დასკვნა ინფორმაციის ასახვის სიზუსტის შესახებ მათემატიკური სიზუსტით ედრება ფინანსურ დოკუმენტებში საქმიანი ოპერაციების შესახებ წარმოდგენილ ინფორმაციას, ხოლო დასკვნები, თუ რამდენად დროულად იყო ინფორმაცია ასახული, მოცემული სააღრიცხვო პერიოდისათვის ედრება საქმიანი ოპერაციების მონაცემებს განსაზღვრული პერიოდისათვის. აუდიტორული შემოწმების მიზნებისა და მისი ჩატარების პროცედურათა განსაზღვრისას, როცა მოწმდება დასკვნათა ზოგიერთი კატეგორია, აუდიტორის ძირითადი ფუნქციაა მტკიცებათა შეკრება. ინტერპრეტაციისა და შეფასების პროცესი უპირველესად შედგება აუდიტის მიზნების განსაზღვრისა და მისი ჩატარების პროცედურებისაგან, რასაც დასკვნათა შემოწმება უნდა მოჰყვეს. ეს დასკვნები ერთი მხრივ მის წარდგენასა და დოკუმენტურ ასახვას, ამასთან ისინი გვიჩვენებენ კლიენტის მიერ ინფორმაციის რეგისტრაციისა და საბუღალტრო აღრიცხვის პრინციპების შერჩევისა და გამოყენების თავისებურებებს, შეფასების ჩათვლით, რაც ყოველთვის იყო საბუღალტრო აღრიცხვის განუყოფელი ნაწილი. მტკიცებათა მიღების პროცესი წარმოადგენს ინფორმაციის შეკრების, ანალიზის და ინტერპრეტაციის პროცესს, რომელსაც აუდიტორი საფუძვლად უდევს კლიენტთან მუშაობაში დაგროვილ გამოცდილებას, საბუღალტრო აღრიცხვის საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს და მმართველ რგოლთან მუშაობის პრაქტიკას. პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება ერთი ანგარიშის მიმართ ერთი რომელიმე ამოცანის გადანყვეტისათვის, ხშირად იმ ინფორმაციის შეკრების საშუალებას იძლევა, რომელიც განაპირობებს აუდიტორის შემდგომი საქმიანობის აუცილებლობას აუდიტორული შემოწმების რომელიმე სხვა მიზნის მისაღწევად. ეს მიზანი მოცემულ კონკრეტულ ანგარიშს ან სხვა ანგარიშებს უკავშირდება, მტკიცებათა მნიშვნელობა მესამე სტანდარტის მოთხოვნების თანახმად, რომელიც პრაქტიკული მუშაობის წარმოებას აწესრიგებს, აუდიტორს მოეთხოვება წარმოადგინოს მნიშვნელოვანი და საკმარისი მტკიცებები. მტკიცებათა მნიშვნელობა დამოკიდებულია მის სანდოობაზე და წარმომავლობაზე. მტკიცებას უნდა გააჩნდეს ეს

თვისებები, რათა მან ზეგავლენა მოახდინოს აუდიტორის მოსაზრებაზე ფინანსური დოკუმენტების შესახებ. მიღებულ მტკიცებათა ყოველი ჯგუფი შეფასდება მისი ვარგისიანობის თვალსაზრისით. მტკიცება მით უფრო მნიშვნელოვანია, რაც მეტად უწყობს ხელს მითითებული პრობლემის გადანწყვტას.

FASB-ში მოყვანილი სანდოობის განმარტება მისაღებია აუდიტორული შემოწმების დროს მიღებულ მტკიცებათა კონტექსტშიც. სანდოობა ინფორმაციის თვისებაა, რომელიც უზრუნველყოფს მასში შეცდომებისა და ცდომილებების დასაბუთებულ არსებობას და საჭირო ინფორმაციის ასახვას. აუდიტორული შემოწმების პროცესში მიღებული მტკიცებების საიმედოობის ხარისხზე მრავალი ფაქტორი ახდენს გავლენას. ესენია:

წყაროს დამოუკიდებლობა. მტკიცებები, რომლებსაც აუდიტორი იღებს დამოუკიდებელი წყაროებიდან იმ სანარმოთა გარეთ, სადაც ტარდება აუდიტორული შემოწმება, ჩვეულებრივ უფრო სანდოა სანარმოს შიგნით მიღებულ მტკიცებებთან შედარებით. წყაროს კომპეტენტურობა. იმისათვის, რომ აუდიტორული შემოწმებისას მიღებული მტკიცებები საიმედო იყოს, ისინი მიღებული უნდა იყოს სათანადო კომპეტენციის მქონე ადამიანებისაგან, რომლებიც უტყუარ ინფორმაციას გასცემენ. შიდა კონტროლის სტრუქტურა. ბაზური ბუღალტრული მონაცემები, რომლებიც შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემის დახმარებითაა მიღებული, უფრო სანდოა, ვიდრე ნაკლებ ეფექტური შიდა კონტროლის სისტემის დახმარებით მიღებული. აუდიტორმა არ უნდა ჩათვალოს მისაღებად ფორმალური შიდა კონტროლის სტრუქტურა ბაზური მონაცემების ანალ-

იზის გარეშე. თუ აუდიტორმა დაგეგმა განიხილოს კონტროლის სტრუქტურა, როგორც აუდიტორული შემოწმების პროცესში მიღებულ მტკიცებათა წყარო, ის უნდა გაეცნოს სანარმოს მუშაობას და შემოწმოს ღონისძიებები და პროცედურები, რომლებიც კონტროლის სტრუქტურის ნაწილია, უნდა დარწმუნდეს, რომ ისინი სწორადაა დამუშავებული და ეფექტურად მუშაობენ. მტკიცებათა ობიექტურობა. მტკიცება ითვლება ობიექტურად, თუ მისი უტყუარობა საეჭვო არ არის. მტკიცებები, რომლებიც მიღებულია აუდიტორის მიერ პერსონალურად, გაანგარიშებების, დაკვირვებების, დაჯამების ან დოკუმენტების გაცნობის გზით, ჩვეულებრივ, უფრო ეფექტურია, ვიდრე სხვათა აზრებზე დაფუძნებული მტკიცებები.

გამოყენებული ლიტერატურა:

- 1) კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“ – 2016 წ.
- 2) სრესელი ნ. - აუდიტი - თბილისი, 2013 წ.
- 3) ISA 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing
- 4) ISA 210: Agreeing the Terms of Audit Engagements
- 5) ISA 230: Audit Documentation
- 6) ISA 250: Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
- 7) ISA 260: Communication with Those Charged with Governance
- 8) ISA 265: Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management