

როგორ დავნერგოთ ბარე აუდიტი?

აუდიტი

ბოლო წლებში საქართველოში მოღვაწე ბევრი კომპანია მიმართავს გარე აუდიტის მომსახურებას, ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი აუდიტი აქტუალური ხდება ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში, უცხოური ინვესტიციების, საბანკო დაკრედიტების და დაფინანსების სხვა საშუალებების მოზიდვის აუცილებლობის ფონზე, თუმცა, ქართული ბიზნეს-საზოგადოება კვლავ ნაკლებად ინფორმირებულია გარე აუდიტის არსზე, დანიშნულებაზე, ჩატარების პროცესსა და შედეგებზე. შევეცდები ლაყონურად მოვიცვა ყველა ეს თემა და გარე აუდიტის მომსახურების ძირითადი ასპექტებიც დავახსნათ.



სოფო ლალიავა

საერთაშორისო საფინანსო
კორპორაციის სპეციალისტი

აუდიტის მთავარი დანიშნულებაა გაზარდოს ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის დონე ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის. აუდიტორის მიზანია ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე გამოთქვას მოსაზრება იმის თაობაზე, შეესაბამება თუ არა ყველა არსებით ასპექტში ფინანსური ანგარიშგება შესაბამისი ანგარიშგების სტანდარტებს. მოცემული მოსაზრება აუდიტის დასკვნის სახით გაიცემა, რომლის ძირითადი მომხმარებლებია აქციონერები, მენეჯმენტი, კრედიტორები, საინვესტიციო ბანკირები, რეგულირებული კომპანიები და სხვა.

გარე აუდიტი ძალიან მნიშვნელოვანია კორპორაციული მართვისთვის, ვინაიდან უფრო გამჭვირვალეს ხდის კომპანიის საქმიანობას, უზრუნველყოფს დამოუკიდებელ მოსაზრებას, ხელს უწყობს (თუმცა, უპირატესად ამ მიზანს არ ემსახურება) შიდა კონტროლის სისტემის დიაგნოსტიკას და გაუმჯობესებისკენ უბიძგებს კომპანიებს. გარე აუდიტი მჭიდროდ თანამშრომლობს ეფექტური კორპორაციული მართვის ძირითად „მოთამაშებებთან“ – ში-

და აუდიტის განყოფილებასა და აუდიტის და/ან სარევიზიო კომიტეტთან, რომელთა მეშვეობითაც აუდიტორის აღმოჩენები სამეთვალყურეო საბჭოსა და აქციონერებს მიეწოდება.

მსოფლიოში ათასობით აუდიტორული კომპანიაა, თუმცა ყველაზე მსხვილი, ცნობილი, პრესტიჟული და სანდო აუდიტის ე.წ. „დიდ ოთხეულში“ შემავალი კომპანიებია: პრაის-ვოტერჰაუს კუპერსი („Price-waterhouse Coopers“), დელოიტ ტუშ ტომაცუ („Deloitte Touche Tohmatsu“), ერნსტ ენდ იანგი („Ernst and Young“) და კეი-პი-ემ-ჯი („KPMG“). ყველა ამ კომპანიაში 120,000 თანამშრომელზე მეტია დასაქმებული მთელ მსოფლიოში და წლიური შემოსავალი რამდენიმე ათეულ მილიარდ აშშ დოლარს შეადგენს. 1989 წლამდე აუდიტის „დიდი რვიანი“ მოღვაწეობდა. შემდეგ კი თანდათანობით, გაერთიანებებისა და შესყიდვების შედეგად „დიდი რვიანი“ ჯერ „დიდ ექვსეულად“, შემდეგ „დიდ ხუთეულად“ (1998 წ.), დაბოლოს 2002 წელს „დიდ ოთხეულად“ ჩამოყალიბდა, რასაც ენრონის („ENRON“) გაკოტრებისა და არტურ ანდერ-

სენის არსებობის შეწყვეტის ცნობილი მოვლენები უძღვოდა წინ. საქართველოში „დიდი ოთხეულის“ ყველა აუდიტორული კომპანიაა წარმოდგენილი, ისევე, როგორც საკმაოდ ბევრი ადგილობრივი და საერთაშორისო აუდიტორული კომპანია, რითაც ადგილობრივ ბიზნესს საშუალება ეძლევა მიიღოს ყველა ის სარგებელი, რაც მომსახურე კომპანიების ერთმანეთს შორის კონკურენციას მოაქვს.

აწყდება რა ბიზნესი აუდიტის პირველად მოწვევის აუცილებლობას, ებადება უამრავი შეკითხვა: რით დავიწყეთ? როგორ შევარჩიოთ აუდიტორი? რა არის ჩემი, როგორც ბიზნესის ერთეულის პასუხისმგებლობა და რაზეა პასუხისმგებელი აუდიტორი? როგორ წარმართება პრაქტიკაში აუდიტორთან მუშაობა? რას უნდა ველოდოთ აუდიტის შედეგად, ანუ რა არის აუდიტის მუშაობის შედეგი, საბოლოო პროდუქტი? თანმიმდევრულად მივყვით დასმულ შეკითხვებს.

რით დავიწყეთ და როგორ შევარჩიოთ აუდიტორი?

აუდიტორის შერჩევის პირველი ეტაპია აუდიტის მომსა-

ხურების მოთხოვნის და პირობების გამოქვეყნება და პოტენციური აუდიტორებისთვის პირდაპირ მიწოდება, ან გამოქვეყნება საინფორმაციო საშუალებებში.

TOR, როგორც მინიმუმ, უნდა მოიცავდეს:

- **თქვენი კომპანიის მოკლე აღწერას;**
- **ინფორმაციას სტანდარტზე, რომლის მიხედვითაც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც აუდიტს დაექვემდებარება, მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები („IFRS“), აშშ-ში საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული პრინციპები (US GAAP) ან სხვა;**
- **ფინანსური ანგარიშგების თარიღს, მაგალითად, 2008 წლის 31 დეკემბრით მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება;**
- **აუდიტის ჩატარების თქვენთვის სასურველ ვადებს;**
- **აუდიტის დასკვნისა და სარეკომენდაციო წერილის მოწოდების ვადებს;**
- **დეტალებს, რომელთა ნახევარ გსურთ აუდიტორის მიერ მოწოდებულ წინადადებაში, მაგალითად, აუდიტორების გამოცდილება, ჩატარებული მსგავსი პროექტები და ა.შ.;**
- **საკონტაქტო ინფორმაცია**

ციას შემდგომი შეკითხვებისთვის.

აუდიტორს წინადადების მოსამზადებლად დასჭირდება დამატებითი ინფორმაცია და შესაძლოა შეხვედრაც;

მოთხოვნილი დამატებითი ინფორმაცია შესაძლოა იყოს, თუმცა, არ შემოიფარგლება შემდეგით:

- **ბოლო ფინანსური ანგარიშგება (აუდიტებული, თუ არის);**
- **ინფორმაცია წინა აუდიტორზე;**
- **დანერგილი ბუღალტრული სტანდარტები და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისადმი მიდგომა;**
- **საბუღალტრო პროგრამული უზრუნველყოფის მოკლე აღწერა;**
- **მიდგომა შიდა კონტროლებისადმი;**
- **ორგანიზაციული სტრუქტურა;**
- **ინფორმაცია ორგანიზაციის სტრუქტურულ ერთეულებზე, წილებისა და ბიზნესის აღწერის მითითებით;**
- **აქციონერების სრული სია, ძირითადი ბენეფიციარი აქციონერის გამოყოფით;**
- **ბიუჯეტი, ბიზნეს-გეგმა და ა.შ.**

რა არის ჩემი, როგორც ბიზნესის ერთეულის პასუხისმგებლობა და რაზეა პასუხისმგებელი აუდიტორი?

ძირითადი პრინციპი ისაა,

რომ კომპანია პასუხს აგებს ფინანსური ანგარიშგების (საბალანსო უწყისი, მოგება-ზარალის უწყისი, ფულადი სახსრების მოძრაობის უწყისი, კაპიტალის მოძრაობის უწყისი, ბუღალტრული პოლიტიკა და ახსნა-განმარტებითი შენიშვნები) მომზადებაზე, ხოლო, აუდიტორი კი პასუხისმგებელია ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე დამოუკიდებელი მოსახრების გამოთქმაზე.

როგორ წარიმართება პრაქტიკაში აუდიტორთან მუშაობა?

აუდიტორის მუშაობის ტიპური გრაფიკით, აუდიტებული წლის შემოდგომაზე ტარდება ეგრეთწოდებული წინასწარი აუდიტი, ხოლო, აუდიტებული წლის ფინანსური ანგარიშგების დახურვის შემდეგ, ანუ მომდევნო წლის დასაწყისში ტარდება საბოლოო აუდიტი. წინასწარი აუდიტისას უმეტეს წილად ხდება ბიზნესისა და ბიზნეს-პროცესების კომპანიის რისკის მართვისა და თაღლითობის საწინააღმდეგო პროცედურების შესწავლა, თითოეული ბიზნეს-პროცესის და ანგარიშის დონეზე შიდა კონტროლების დადგენა და ტესტირება, ანალიტიკური შესწავლა, კონტროლის გარემოსა და კონტროლების ეფექტურობაზე დასკვნების გამოტანა და შესაძლოა ნაწილობრივ ანგარიშების დეტალური ტესტირებაც. საბოლოო აუდიტისას ხდება ზემოთ ჩამოთვლილზე ინფორმაციის განახლება და უკვე დეტალურად ანგარიშგების ტესტირება. აღსანიშნავია, რომ რაც უფრო ეფექტურად მუშაობს კონტროლი, მით ნაკლები მოცულობითაა საჭირო ანგარიშების დეტალური ტესტირება.

რას უნდა ველოდოთ აუდიტის შედეგად, ანუ რა არის აუდიტის მუშაობის შედეგი, საბოლოო პროდუქტი?

აუდიტის მუშაობის საბოლოო პროდუქტი აუდიტის დასკვნაა. ასევე, აუდიტორები



მენეჯმენტისთვის სარეკომენდაციო წერილს ამზადებენ, რომელშიც აუდიტის შედეგად შემჩნეულ სისუსტეებს და შესაბამის რეკომენდაციებს უყრიან თავს.

აუდიტის დასკვნის ტიპებს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები განსაზღვრავს. აუდიტის დასკვნების ძირითადი ტიპებია:

- **უპირობო, ეგრეთწოდებული „სუფთა“ დასკვნა** - ეს დასკვნის საუკეთესო შემთხვევაა, როდესაც აუდიტორის აზრით, კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად და უტყუარად ასახავს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობასა და შედეგებს;

- **დასკვნა კვალიფიკაციით, ანუ პირობითი დასკვნა** - ასეთი დასკვნა გაიცემა, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ უპირობო დასკვნის გაცემა, არ შეიძლება ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების, ან აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გამო, თუმცა ეს მოვლენები ისეთი არსებითი და მნიშვნელოვანი არ არის, რომ საჭირო იყოს უარყოფითი დასკვნის გაცემა, ან უარის თქმა დასკვნის გაცემაზე. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტის დასკვნა მოიცავს კვალიფიკაციის კონკრეტული მიზეზების ამხსნელ პარაგრაფს ან პარაგრაფებს, ასევე, პირობითი დასკვნის ბოლო აბზაცში გამოიყენება სიტყვა „გარდა“ და შემდეგ ჩამოთვლილია ის გარემოებები, რომლებმაც განაპირობა პირობითი დასკვნის გაცემა.

- **უარყოფითი დასკვნა** - ასეთი დასკვნა გაიცემა, როდესაც

მოდულიკაციის მიზეზია	ცდომილების ეფექტის აუდიტორის მიერ შეფასება	
	არსებითი, მაგრამ არაყოვლისმომცველი	არსებითი და ყოვლისმომცველი
ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობებს შეიცავს	დასკვნა კვალიფიკაციით	უარყოფითი დასკვნა
საკმარისი აუდიტის მტკიცებულების მოპოვების შეუძლებლობა, მასშტაბის შეზღუდვა	დასკვნა კვალიფიკაციით	მოსაზრების გამოთქმაზე უარის თქმა

აუდიტორმა, მოიპოვა რა საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულება, დაასკვნა, რომ ცდომილებები არსებითი და ყოვლისმომცველია, ფინანსური ანგარიშგებისთვის და პირობითი დასკვნის შედგენით აღეკატურად ვერ აიხსნება მცდარად, ან არასრულყოფილად წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი.

- **უარის თქმა დასკვნის გაცემაზე** - აუდიტორი უარს აცხადებს მოსაზრების გამოთქმაზე იმ შემთხვევაში, თუკი აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმდენად არსებითი და მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს არ შესწევს უნარი მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულება და ამის გამო, არ შეუძლია ფინანსურ ანგარიშგებაზე რაიმე აზრის გამოთქმა.

არსებობს მცდარი წარმოდგენა, რომ დასკვნაზე უარის თქმა კომპანიისთვის ფიზიკურად დასკვნის მიუღებლობას ნიშნავს. რეალურად, დასკვნა იწერება და მასში აღინიშნება

მოსაზრების გამოთქმაზე უარი და მისი მიზეზები.

პირობითი, უარყოფითი და მოსაზრების გამოხატვაზე უარის თქმის დასკვნებს ერთობლივად მოდიფიცირებული დასკვნები ეწოდება და ისინი შეიძლება შემდეგი ცხრილის მეშვეობით შეჯამდეს (იხ. ცხრილი).

- **დამატებითი, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი აუდიტის დასკვნებში** - მნიშვნელოვანი მოვლენის აღმნიშვნელი პარაგრაფი იწერება დასკვნის შემდეგ აბზაცში იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი მიიჩნევს, რომ დასკვნის მომხმარებლებს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით რაიმე მნიშვნელოვანი უნდა ეცნობოთ. მაგალითად, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატება მართებულია, როდესაც საკითხი ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების პრობლემას¹ ეხება.

ამით დავასრულეთ გარე აუდიტის შესახებ ძირითადი ასპექტების მიმოხილვა, თუმცა, თემა დიდი და ამოუწურავია. სავარაუდოდ დამატებით შეკითხვებს გაგიჩენთ. მოხარული ვიქნები, თუკი შეკითხვებით მოგვმართავთ საერთაშორისო საფინანსო კორპორაციაში. ჩვენ ყოველთვის ვეცდებით ამომწურავი პასუხებითა და რეკომენდაციებით ჩვენი წვლილი შევიტანოთ თქვენი საქმიანობის წარმატებაში.

¹ ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი გულისხმობს, რომ საწარმოს მენეჯმენტი თვლის, რომ საწარმო უწყვეტად შეძლებს ფუნქციონირების გაგრძელებას.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორს მტკიცებულება აქვს, რომ ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპი დარღვეულია, აუდიტის დასკვნა, არსებითობიდან გამომდინარე, იქნება:

- დასკვნა კვალიფიკაციით;
- უარყოფითი დასკვნა; ან
- დასკვნა მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცის დამატებით.