

არსებითობის შეფასების პრობლემური ასპექტები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში

ლია კონგანაშვილი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თსუ-ის
ასისტენტ პროფესორი

სტატიაში განხილულია არსებითობის შეფასების პრობლემური ასპექტები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში. განხილულია არსებითობა, რომლის გაგება უმნიშვნელოვანესია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიაში, ფინანსური ანგარიშგების შედგენასა და აუდიტში. მოყვანილია არსებითობის განსაზღვრის პრაქტიკული მაგალითები. შემოთავაზებულია არსებითობის განსაზღვრის მეთოდიკა, რომელიც ხელს შეუწყობს გამოითქვას დასაბუთებული აუდიტორული მოსაზრება, რაც თავის მხრივ, უზრუნველყოფს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესრულებასა და აუდიტორული დასკვნისადმი ნდობის ამაღლებას.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი; არსებითობა აუდიტში; ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი; საკონტროლო მაჩვენებელი.

არსებითობის გაგება უმნიშვნელოვანესია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდოლოგიაში, ფინანსური ანგარიშგების შედგენასა და აუდიტში. არსებითობის კატეგორია თან ახლავს აუდიტორული შემოწმების მთელ პროცესს - აუდიტის დაგეგმვიდან დაწყებული და ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესახებ აუდიტორული დასკვნის მომზადებით დამთავრებული. აუდიტის ზოგადი სტრატეგიის შემუშავების დროს არსებითობის შეფასება აუცილებელია იმისათვის, რომ განისაზღვროს აუდიტორული რისკის ძირითადი სიდიდეები, შეუმჩნეველობის რისკი, შემოწმების დრო და დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურები. აუდიტის მსვლელობისას არსებითობის განსაზღვრა საშუალებას აძლევს აუდიტორს შეაფასოს მუშაობის შუალედური შედეგები, მოახდინოს აუდიტის პროგრამის კორექტირება. დაბოლოს, აუდიტორული დასკვნის მომზადების სტადიაზე - დასაბუთებულად ჩამოაყალიბოს მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესახებ. იმაზე, თუ რამდენად გამართულად ახდენს აუდიტორი ან აუდიტორული ორგანიზაცია მოცემული კონცეფციის ინტერპრეტაციას, ბევრად არის დამოკიდებული როგორც თავად შემოწმების პროცესი, ისე მისი შედეგები და დასკვნები აუდიტის ანგარიშში (Levan Sabauri, 2018). უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში აუდიტის ინსტიტუტის ჩამოყალიბების მიუხედავად, არსებითობის ცნების ახსნის პრობლემა ერთმნიშვნელოვნად დღემდე არ არის გადაწყვეტილი. აუდიტორები აუდიტორული შემოწმების ორგანიზების პროცესში ეყრდნობოდნენ განსაზღვრებას „არსებითობა აუდიტში“, რომელიც განმარტავს, რომ ინფორმაცია ცალკეული აქტივების, ვალდებულებების, შემოსავლების, ხარჯებისა და სამეურნეო ოპერაციების, ასევე, კაპიტალის შემადგენლობის შესახებ ითვლება არსებითად, თუ მისმა გამოტოვებამ ან დამახინჯებამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მომხმარებელთა მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე (Levan Sabauri, Nino Mamardashvili, 2014).

ასეთი განსაზღვრება იძლეოდა უზუსტობის შემცველი ინფორმაციის არსებითობის ხარისხობრივ შეფასებას, მაგრამ არ იძლეოდა წარმოდგენას მისი რაოდენობრივი მხარის შესახებ. ტერმინი - „არსებითობა აუდიტში“, არ შეიცავდა საერთო შეცდომის ზღვრული მნიშვნელობის რაოდენობრივი შეფასების მეთოდურ რეკომენდაციებს, რომლის საფუძველზეც შეიძლებოდა დასკვნის გაკეთება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული უზუსტობების არსებითობის შესახებ. მოცემული სტანდარტის შესაბამისად აუდიტორს საშუალება ეძლეოდა გაეკეთებინა საკუთარი პროფესიული დასკვნა იმის თაობაზე, არსებითი იყო თუ არა გამოვლენილი ცდომილებები.

აუდიტორული საქმიანობა ხორციელდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, რომელთა გამოყენებაც აუცილებელია აუდიტორული ორგანიზაციებისთვის, კერძო აუდიტორებისთვის და აუდიტორული საქმიანობის მარეგულირებელი ორგანიზაციებისთვის.

მოცემულ სტანდარტში არსებითობა აუდიტში, ასევე, განიხილება ფინანსური ანგარიშგების შედგენისათვის ინფორმაციის მომზადების არსებითობასთან ერთად, მაგრამ სტანდარტი შეიცავს არსებითობის უფრო ფართო განსაზღვრებას (Levan Sabauri, 2017).

მაგალითად, მოქმედ სტანდარტში ყურადღება გამახვილებულია იმაზე, რომ ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითობის შესახებ დასკვნის გაკეთების დროს ყურადღება უნდა მივაქციოთ კონკრეტულ გარემოებებს, შემოწმების ობიექტის ბიზნეს პირობებს. გარდა ამისა, გასათვალისწინებელია ცდომილებების ზომა და ხასიათი ზოგადად ფინანსური ანგარიშგების ფორმირების პროცესზე ზეგავლენის კუთხით (Levan Sabauri, 2016).

მოცემული სტანდარტის შესაბამისად, ინფორმაციის არსებითობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღების დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მომხმარებლების მოთხოვნები. ამასთან, სტანდარტში დაზუსტე-

ბულია, რომ აუდიტორს არ უნდა ემინოდეს ცდომილებების შედეგებისა სპეციფიკური ინფორმაციული მოთხოვნების მქონე ცალკეული მომხმარებლებისათვის:

- არსებითობის შესახებ მოსაზრება ყალიბდება თანმდევნი გარემოებების გათვალისწინებით და დამოკიდებულია ცდომილებათა ზომასა და (ან) ხასიათზე;
- მოსაზრება იმის შესახებ, თუ კერძოდ რომელი საკითხები წარმოადგენს არსებითს ფინანსური ანგარიშგებით მოსარგებლეებისათვის, ყალიბდება ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებელთა, როგორც ერთიანი ჯგუფის, საერთო მოთხოვნების გათვალისწინებით. არ ხდება გათვალისწინება ცდომილებათა შესაძლო შედეგებისა ცალკეული კონკრეტული მომხმარებლებისათვის, რომელთა ინფორმაციული მოთხოვნები შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს.

ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითობის განსაზღვრის დროს აუდიტორი ხელმძღვანელობს მხოლოდ თავისი პროფესიული მოსაზრებითა და განსჯით. ასს 320 არსებითობის გამოთვლისათვის იძლევა საკონტროლო მაჩვენებლების გამოყენების ზოგად რეკომენდაციებს. მაგალითის სახით მოყვანილია ანგარიშგების ისეთი მნიშვნელოვანი მაჩვენებლები, როგორიცაა შემოსავლები, მთლიანი მოგება, მოგება დაბეგვრამდე, საკუთარი კაპიტალი, წმინდა აქტივები.

საკონტროლო მაჩვენებლების შერჩევის დროს აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ბიზნესის ობიექტის ეკონომიკური საქმიანობის დარგის სპეციფიკა, კაპიტალის სტრუქტურა, საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შედეგები.

იმისათვის, რომ დაცული იყოს საკონტროლო მაჩვენებლების კრიტერიუმები, უნდა დავიცვათ კომპლექსური მიდგომა მათი შერჩევისადმი.

ასე, მაგალითად, ნაწილი მაჩვენებლებისა მიზანშეწონილია გავითვალისწინოთ ძირითადი ნაწილის მეთოდზე დაყრდნობით, ანუ შევარჩიოთ მაჩვენებლები, რომლებსაც მეტი ხვედრითი წონა აქვს ანგარიშგების ცალკე აღებულ ფორმაში: მაგალითად, ბალანსის ვალუტა, პროდუქციის, საქონლის, სამუშაოსა და მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლები, საკუთარი კაპიტალი.

იმისათვის, რომ გავითვალისწინოთ მენეჯმენტის სპეციფიკა, მიზანშეწონილია მოცული იქნეს საკონტროლო მაჩვენებლები, რომლებშიც ცდომილების არსებობის რისკი საკმაოდ მაღალია აღრიცხვის მოცემული უბნის სირთულის ან შრომატევადობის გამო, მაგალითად: ფინანსური ინვესტიციები, ოპერაციები დაკავშირებულ მხარეებს შორის, გაყიდვების თვითღირებულება, უცხოურ ვალუტაში გამოსახული ოპერაციები, სხვა შემოსავლები (Levan Sabauri, 2015).

მიზანშეწონილია განხილული იქნეს ისეთი მაჩვენებლები, რომელთა უზუსტობამაც შეიძლება გამოიწვიოს მნიშვნელოვანი შედეგები პრეტენზიების, პირგასამტეხლობის, საჯარიმო სანქციების, საურავების სახით, მათ შორის საგადასახადო ორგანოების მხრიდან. ეს ანგარიშგების ისეთი მუხლებია, როგორიცაა მყიდველთა დებიტორული დავალიანება, გაყიდვის თვითღირებულება, კრედიტორული დავალიანება კონტრაქტორებისა და მომწოდებლებისადმი, დავალიანება ბიუჯეტის მიმართ (ERROL R.ISELINaTAKIAH M.ISKANDARb, 2000).

არანაკლებ მნიშვნელოვან პრობლემას წარმოადგენს პროცენტული ნიშნულის დადგენა შერჩეული საკონტროლო მაჩვენებლებისადმი.

აღსანიშნავია, რომ ასს 320 არ შეიცავს აუცილებელი პროცენტული ზღვრის დადგენის პროცედურის მკაფიო აღწერას - აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით ივარაუდება პროფესიული გადაწყვეტილების გამოყენება (Levan Sabauri, 2016).

აღნიშნულ სიტუაციაში მიზანშეწონილია დავიცვათ დიაპაზონი 3%-დან 10%-მდე. მინიმალური მნიშვნელობა მაგალითის სახით მოყვანილია ასს 320-ში და დაზუსტებულია, რომ აბსოლუტური თვალსაზრისით, რაც უფრო მნიშვნელოვანია მაჩვენებელი, მით უფრო ნაკლები პროცენტული მნიშვნელობა უნდა შეესაბამებოდეს მას. რაც შეეხება უმაღლეს ზღვარს, აქ შეიძლება ვიხელმძღვანელოთ ფინანსური ანგარიშგების მოთხოვნებით, სადაც ბუღალტრული აღრიცხვის მოთხოვნების უხემ დარღვევად მიჩნეულია ფინანსური ანგარიშგების მონეტარული თვალსაზრისით გამოხატული ნებისმიერი მაჩვენებლის უზუსტობა, არანაკლებ 10%-ისა (Brian W.CarpenterMark W.DirsmithParveen P.Gupta, 1994).

ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითობის გამოთვლის მონაცემთა მაგალითი მოყვანილია ცხრილი 1-ში.

ცხრილი 1

დასახელება	საკონტროლო მაჩვენებელი (ათასი ლარი)	საკონტროლო მაჩვენებელი (%)	არსებითობის მაჩვენებელი (ათასი ლარი)
დაბეგვრამდე მოგება	55356	5	2768
ამონაგები პროდუქციის, სამუშაოს, მომსახურების რეალიზაციიდან	353516	2	7070
ბალანსის ვალუტა	332898	2	6658
საკუთარი კაპიტალი	53300	8	4264
გაყიდვების თვითღირებულება	263486	3	7904

განვსაზღვრავთ საკონტროლო მაჩვენებლების საშუალო არითმეტიკულს:

$(2768+7070+6658+4264+7904)/5 = 5733$ ათასი ლარი

მინიმალური მნიშვნელობა განსხვავდება საშუალოსაგან $(5733-2768)/5733 \times 100\% = 51,7\%$ -ით, ანუ თითქმის ორჯერ ნაკლებია საშუალოზე.

მაქსიმალური მნიშვნელობა ასევე განსხვავდება საშუალოსაგან $(7904-5733)/5733 \times 100\% = 38\%$ -ით.

ვინაიდან მინიმალური მნიშვნელობა 2768 ათასი ლარი მნიშვნელოვნად განსხვავდება საშუალოსაგან, ამიტომ ის უნდა ამოვიღოთ შემდგომი გათვლებიდან.

ახალი საშუალო არითმეტიკული იქნება $(7070+6658+4264+7904)/4 = 6474$ ათასი ლარი.

მიღებული სიდიდე შეიძლება დავამრგვალოთ 6500 ათას ლარამდე და მოცემული რაოდენობრივი მაჩვენებელი გამოვიყენოთ არსებითობის მნიშვნელობის სახით მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგებისათვის.

არსებითობის მიღებული მნიშვნელობა აუდიტის მიზნებისთვის უნდა შესწორდეს ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის დადგენილი რისკის გათვალისწინებით, რომელიც ახასიათებს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემასა და შიდა კონტროლის სისტემას შესამოწმებელ ორგანიზაციაში. როგორც წესი, ამ რისკის დადგენა ხდება 50-75% დიაპაზონში.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, აუდიტორისთვის მისაღები არსებითობის დონე შეადგენს 4875 ათას ლარს $(6500 \text{ ლარი} \times 0,75)$.

არსებითობის დონის ასეთი კორექტირება ფინანსური ანგარიშგებისათვის მთლიანობაში საშუალებას იძლევა მნიშვნელოვნად შემცირდეს იმის რისკი, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღმოჩენილი ცდომილებები აღმოუჩინებლად გადახრებთან ერთად გადაამეტებს არსებითობის ზღვრულ მნიშვნელობას და აუდიტორის დასკვნა ანგარიშგების საიმედოობის შესახებ იქნება მცდარი (Nonna Martinov, Peter Roebuck, 2003).

არანაკლებ სადავოა საკითხი არსებითობის დონის შემდგომი განაწილებისა ფინანსური ანგარიშგებისათვის მთლიანობაში - ანგარიშგების ცალკეული მუხლებისა და ანგარიშგებზე ნაშთების მიხედვით.

ასს 320 რეკომენდაციას იძლევა ასევე, ჩატარდეს ზემოაღნიშნულის მსგავსი პროცედურა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საფუძველზე.

ჩვენი აზრით, არსებითობის საერთო დონის გადანაწილება მიზანშეწონილია ჩატარდეს ბრუნვითი ბალანსის საფუძველზე, როგორც ბრუნვის, ისე ანგარიშგებზე საბოლოო ნაშთების მიხედვით. ასეთი გადანაწილება, ჯერ ერთი, მოგვცემს იმის საშუალებას, რომ გავითვალისწინოთ ოპერაციები ყველა ანგარიშზე - მარეგულირებელი, შემკრებ-გამანაწილებელისა და ფინანსურ-შედეგობრივი ანგარიშების ჩათვლით, ეს ანგარიშები კი ხარჯებისა და ფინანსური შედეგების კუთხით მეტად მნიშვნელოვანი ანგარიშებია; მეორეც, ბრუნვის გათვალისწინება განაწილების დროს საშუალებას იძლევა გადანაწილდეს არსებითობის დონის მნიშვნელობის დიდი ნაწილი იმ ანგარიშებზე, რომლებიც წლის მანძილზე შედარებით ხშირად გამოიყენებოდა, ამასთან, შეიძლება ჰქონდეს უმნიშვნელო ნაშთი წლის ბოლოსათვის, მაგალითად, ანგარიშსწორების ანგარიშები. იმ დროს, როდესაც კაპიტალის აღრიცხვის ანგარიშებს, როგორც წესი, აქვს მუდმივი გარდამავალი დიდი ნაშთები საანგარიშო თარიღებისთვის და არ ესაჭიროება დეტალური გადამოწმება, თუ საუბარი არ არის პირველად აუდიტზე.

განვიხილოთ არსებითობის საერთო დონის განაწილების მოცემული ვარიანტი საანგარიშო წლის ბრუნვითი ბალანსის პირობით მაგალითზე (ცხრილი 2).

ცხრილი 2

ანგარიშის დასახელება	წლიური ბრუნვა		ნაშთი პერიოდის ბოლოს		არსებითობა ანგარიშგების მიხედვით (ათასი ლარი)
	დებეტი	კრედიტი	დებეტი	კრედიტი	
ძირითადი აქტივები	20	20	20		1331
ძირითადი აქტივების ცვეთა	10	20	-	30	1331
დაუმთავრებელი წარმოება	20	20	-		884
არამატერიალური აქტივები	20	10	20		1109
არამატერიალური აქტივების ცვეთა	-	-	-	10	220
სულ	70	70	40	40	4875

ბრუნვის თანხა და ანგარიშის ნაშთი წარმოადგენს არსებითობის საერთო დონის განაწილების საფუძველს.

დასკვნა

ჩვენი აზრით, შემოთავაზებული მეთოდიკა მეტ საშუალებას იძლევა გადაიჭრას არსებითობის განსაზღვრის პრობლემური საკითხები აუდიტის პროცესში: იგი საანგარიშო წლის ბრუნვითი ბალანსის ობიექტურ მონაცემებზე დაყრდნობით ფინანსური ანგარიშგების მაჩვენებლების მთლიანად გაშუქების საშუალებას იძლევა, მინიმუმამდე დაჰყავს სუბიექტურობა არსებითობის დონის გაანგარიშების დროს, როგორც ფინანსური ანგარიშგებისათვის მთლიანობაში, ასევე ცალკეული მუხლებისა და ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგებზე რიცხული ნაშთებისათვის, საშუალებას იძლევა გონივრულად დაიგეგმოს აუდიტორული შემოწმება, შეირჩეს აუდიტორული პროცედურების აუცილებელი ნუსხა და მოცულობა, გამოითქვას დასაბუთებული აუდიტორული მოსაზრება, რაც უზრუნველყოფს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნათა შესრულებას და ნდობის ამაღლებას აუდიტორული დასკვნისადმი, როგორც აუდიტრებადი პირის, ასევე ფინანსური ანგარიშგებით მოსარგებლე მომხმარებლების მხრიდან.

ლიტერატურა:

1. Brian W.Carpenter, Mark W.Dirsmith, Parveen P.Gupta. (1994). Materiality judgments and audit firm culture: Social-behavioral and political perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 358-380.
2. ERROL R.ISELIN, TAKIAH M.ISKANDAR. (2000). AUDITORS' RECOGNITION AND DISCLOSURE MATERIALITY THRESHOLDS: THEIR MAGNITUDE AND THE EFFECTS OF INDUSTRY. *The British Accounting Review*, 289-309.
3. Levan Sabauri. (2015). INFLUENCE OF ACCOUNTING BALANCE INDICATORS ON INVESTMENT EVALUTION. *Applied Finance and Accounting*, 57-68.
4. Levan Sabauri. (2016). *International standards on auditing*. Tbilisi: Forma Ltd.
5. Levan Sabauri. (2017). *World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*. World Academy of Science, Engineering and Technology, *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 1179-1186.
6. LEVAN SABAURI. (2018). AUDIT RISK MANAGEMENT AND ITS AFFECT ON THE AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENT. *GLOBALIZATION AND BUSINESS*, 215-220.
7. Levan Sabauri, Nino Mamardashvili. (2014). General review of the mistakes made during the audit that are common in practice. (pp. 184-191). Tbilisi: TSU Publishing House.
8. Nonna Martinov, Peter Roebuck. (2003). The Assessment and Integration of Materiality and Inherent Risk: An Analysis of Major Firms' Audit Practices. *International Journal of Auditing*.

Problematic Aspects of Materiality Assessment in the Audit of Financial Statements

Lia Kozmanashvili

Academic Doctor in Economics

Assistant-Professor

Ivane Javakhishvili Tbilisi State University

S u m m a r y

The article discusses the problematic aspects of materiality assessment in the financial statements audit. The understanding of essentiality is the key to the accounting methodology, reporting financial statements and audit. The practical examples of the definition of essentiality are also represented.

The methodology, which will promote the expression of substantiated auditing opinion, to define the essentiality is suggested, as well, that, in turn, will ensure the fulfillment of the international audit standards and the confidence building in the audit report.

Key words: *Audi; Materiality in Audit; Financial Reporting Audit; Control Indicator.*