

აუდიტორული პრაქტიკა და სტანდარტიზაციის თანამედროვე ერა

გვარამია ნაზი

ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი,
ასოცირებული პროფესორი
სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ნაშრომში წარმოდგენილია აუდიტის სფეროში უკვე არსებული საერთაშორისო გამოცდილება და მსოფლიო განვითარების ტენდენციები. შესაბამისად, მოცემულია აუდიტორული საქმიანობის რეგულირების ისტორია, დახასიათებულია თუ რა ეტაპები უძღოდა წინ აუდიტის განვითარებას მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნის მაგალითზე. კერძოდ, განხილულია აუდიტის ჩამოყალიბების საფეხურები აშშ-ში, ევროპასა და აზიაში. კვლევაში წარმოდგენილია აუდიტის სტანდარტიზაციის თანამედროვე ერა. დასკვნით ნაწილში მოცემულია სარეკომენდაციო ხასიათის წინადადებები.

საკვანძო სიტყვები: აუდიტი, სტანდარტიზაცია, პრაქტიკა.

აუდიტის დიდი გამოცდილება არსებობს ევროპასა და ამერიკაში, სადაც განვითარდა აუდიტის საერთაშორისო თეორია და პრაქტიკა. დღეს უკვე გვაქვს საერთაშორისო დონეზე ჩამოყალიბებული აუდიტის კანონიერი საფუძველი, რომლის საშუალებითაც ტარდება სხვადასხვა ქვეყანაში აუდიტი. რა თქმა უნდა, სპეციფიკიდან გამომდინარე, სხვადასხვა ქვეყანაში აუდიტიც იზიარებს ამ თავისებურებებს.

ჯერ კიდევ ძველი დროის ჩინეთში, ჩყოუს დინასტიის ეპოქაში (1122-256 წ. ჩვ. წ. აღ-მდე) აღრიცხვის სახელმწიფო სისტემა მოიცავდა საფუძვლიანად დამუშავებულ ბიუჯეტს და ყველა სახელმწიფო დაწესებულების კონტროლს (აუდიტს). ათენში, ძველი წელთაღრიცხვის V ს-ში, სახალხო კრება აკონტროლებდა სახელმწიფოს შემოსავალს და გასავალს, ხოლო ქვეყნის საფინანსო სისტემაში შედიოდნენ სამთავრობო აუდიტორები, რომლებიც ამონებდნენ თანამდებობის პირთა დოკუმენტებს მათი უფლებამოსილების შეწყვეტის შემდეგ. კერძო სექტორში ქონების მეპატრონეები თვითონ ატარებდნენ თავიანთი ანგარიშგების აუდიტს. რომის რესპუბლიკაში სახელმწიფო ფინანსები სახელმწიფო კონტროლს ექვემდებარებოდა, ხოლო სახელმწიფო ბიუჯეტს ხაზინადარის მეთვალყურეობით ამონებდა აუდიტორთა შტატი. რომაელებმა პრაქტიკაში დანერგეს მოვალეობათა დანაწილება, თანამდებობის პირთათვის განსხვავებული პასუხისმგებლობის დაკისრება: ზოგი მათგანი გადასახადებისა და დანახარჯების საქმეს უძღვებოდა, სხვები ამონაგებსა და ბეგარაზე აგებდნენ პასუხს.

ინგლისურენოვან ქვეყნებში ცნობა აუდიტის შესახებ და ჩვენამდე მოღწეული ყველაზე ძველი სააღრიცხვო დოკუმენტი ეს არის ინგლისისა და შოტლანდიის „სახაზინო არქივი“, რომელიც დაარსებულია 1130 წელს. XIII ს-ში ცნობები აუდიტორთა და აუდიტის შესახებ გვხვდება როგორც ინგლისში, ასევე იტალიაში, ხოლო ამავე საუკუნეში საფრანგეთში დანერილი თხზულება ქონების მართვის შესახებ მეპატრონეებს ურჩევდა ყოველწლიურად ჩაეტარებინათ აღრიცხვის აუდიტი დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. ლონდონის სიტში აუდიტი დანერგილი იყო უკვე 1200 წლიდან, ხოლო XIV საუკუნის დასაწყისში თანამდებობის პირთა არჩევნებში აუდიტორის არჩევაც შედიოდა. იმ დროიდან მოყოლებული არქივებში დაგროვდა დიდალი დოკუმენტაცია, რომელიც მონშობს აუდიტის მნიშვნელობის ფართო აღიარებას და ადასტურებს, რომ რეგულარულად ტარდებოდა მუნიციპალიტეტების, კერძო მინათმფლობელობისა და ხელოსანთა გილდიების ანგარიშგების აუდიტი.

ძველად დიდ ბრიტანეთში ორი ტიპის აუდიტს ატარებდნენ. ქალაქებში აუდიტი საჯაროდ ტარდებოდა და მას მმართველი თანამდებობის პირები და მოქალაქეები ესწრებოდნენ. აუდიტი მთავრდებოდა აუდიტორის ანგარიშის მოსმენით, რომელსაც ხმამაღლა კითხულობდა ხაზინადარი (ანგარიშის მოსმენის პრაქტიკა დაინერგა იმასთან დაკავშირებით, რომ ძველ დროში მოსახლეობის უმეტესობა წერა-კითხვის უცოდინარი იყო. თვით ტერმინი „აუდიტი“ ლათინური სიტყვიდან მომდინარეობს და „მოსმენას“ ნიშნავს). ანალოგიური სახით ტარდებოდა გილდიების აუდიტის მოსმენა მისი წევრების თანდასწრებით. XVI საუკუნის დასაწყისისათვის ქალაქების აუდიტორებმა დაიწყეს თავიანთ ანგარიშებში ასეთი ტიპის შენიშვნების ჩართვა: „მოსმენილია ქვემოთ ხელისმომწერი აუდიტორების მიერ“. [1 გვ. 14]. ასეთი იყო აუდიტორული დოკუმენტის პირველადი ფორმა. აუდიტის მეორე ტიპი წარმოადგენდა მსხვილი მამულების ფინანსურ მმართველთა საგადასახადო ანგარიშების დეტალურ შემოწმებას „დებეტისა და კრედიტის“ მიხედვით, რომელიც მთავრდებოდა „აუდიტორული დეკლარაციით“, ე.ი. ზეპირი ანგარიშგებით მამულის მეპატრონისა

და მმართველთა საბჭოს წინაშე. აუდიტორი, ჩვეულებრივ ამ საბჭოს წევრი იყო და, ამრიგად, თანამედროვე შიდა აუდიტორის წინამორბედად შეიძლება ჩაგვეთვალოს.

აუდიტის ორივე ტიპი, რომელიც ტარდებოდა დიდ ბრიტანეთში თითქმის XVIII საუკუნემდე, პირველ რიგში იქეთ იყო მიმართული, რომ უზრუნველყო სახელმწიფო და კერძო თანამდებობის პირთა ანგარიშგება მათ გამგებლობაში არსებულ საშუალებებზე. ამ სახეობათა აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენდა გაანგარიშებათა ხარისხის შემოწმება, თუ არ ჩავთვლით ისეთ შემთხვევებს, როცა უზუსტობები მოტყუების მცდელობას უკავშირდებოდა. ეკონომიკურმა ცვლილებებმა 1600 წლიდან 1800 წლამდე პერიოდში, როცა ინტენსიურად მიმდინარეობდა ქალაქების ზრდა, მრეწველობისა და ვაჭრობის გაფართოება, – ახალი მოთხოვნები წაუყენა სააღრიცხვო საქმეს. ყურადღების ცენტრში მოექცა ქონებაზე საკუთრების უფლება და მოგება-დანაკარგის კალკულაცია, ამ სიტყვის ეკონომიკური აზრით. აუდიტმაც თანდათან იცვალა სახე და მოსმენის პროცესიდან წერილობითი დოკუმენტაციის დანვრისგან ანალიზად და დამამტკიცებელი მოწმობის კვლევად იქცა. XVII საუკუნის ბოლოს შოტლანდიაში მიღებულ იქნა პირველი კანონი ზოგიერთი თანამდებობის პირთათვის ქალაქის აუდიტორად მუშაობის აკრძალვის შესახებ. ამით დასავლეთის სამყაროში შემოღებულ იქნა თანამედროვე ცნება – აუდიტორის დამოუკიდებლობა.

აუდიტორული პრაქტიკის ასეთი პროგრესის მიუხედავად, მხოლოდ XIX საუკუნის მეორე ნახევარში იქცა პროფესიონალი აუდიტორი საქმიანი სამყაროს ორგანულ ნაწილად. ეს დაკავშირებული იყო რკინიგზების მშენებლობასთან, სადაზღვევო კომპანიების, ბანკების და სააქციო საზოგადოებების მომრავლებასთან. სარკინიგზო ტრანსპორტი ერთ-ერთი პირველი დარგია აშშ-ში, რომელმაც შექმნა შიდა აუდიტორების სამსახური. XIX საუკუნის დასასრულს ე.წ. გამსვლელი აუდიტორები უკვე მუშაობდნენ მთელ ქვეყანაში გაფანტულ სატრანსპორტო სააგენტოებში იმ მიზნით, რომ შეეფასებინათ ანგარიშგების სისტემა და ქონებაზე ადმინისტრაციის პასუხისმგებლობა.

XX საუკუნის მიჯნამდე გარე აუდიტი აშშ-ში ინგლისური მოდელის მიხედვით იყო აგებული. მასში იგულისხმებოდა საბალანსო მონაცემთა დეტალური გამოკვლევა. აუდიტორის სამუშაო დროის სამი მეოთხედი საბუღალტრო წიგნების შედგენასა და გაანგარიშებებზე იხარჯებოდა. ამერიკაში არ არსებობდა კანონით დადგენილი მოთხოვნები აუდიტორის მიმართ და შემოწმებას უმეტეს შემთხვევაში ახორციელებდნენ აშშ-ს ფირმებში ინგლისიდან ინგლისელი ინვესტორების მიერ გამოგზავნილი აუდიტორები, რის გამოც ეს პროფესია თავიდან ნელა ვითარდებოდა.

თანდათანობით ამერიკული აუდიტი „ტესტურ აუდიტში“ გადაიზარდა, როდესაც სწრაფად განვითარებადმა ამერიკულმა ბიზნესმა საკმარისად აითვისა აუდიტის პროცედურები, ამერიკელმა ბიზნესმენებმა ჩათვალეს, რომ შემოწმების ბრიტანული სტილი მეტისმეტად ბევრ დროსა და საშუალებებს მოითხოვდა. გარდა ტესტირების მეთოდისა, რომელიც სულ უფროდაუფრო ვრცელდებოდა, აუდიტორებმა დაიწყეს იმ ფორმათა და საქმიანობის ამსახველი ცნობების შეკრება, რომლებიც მონათესავე ბიზნესთან იყვნენ დაკავშირებული. პარტნიორთა საქმიანობის ანალიზი ეხმარებოდა მათ ოპერაციების შემოწმებაში. ინვესტორთა ინტერესების გათვალისწინებით ამერიკელმა აუდიტორებმა მეტი ყურადღება დაუთმეს აქტივებისა და პასივების შეფასებას. ყველა ეს სიახლე ასახავდა აუდიტის ამოცანათა გაფართოებას. აუდიტი უკვე აღარ იზღუდებოდა კანცელარიული სიზუსტეების შემოწმებით, აშშ-ში ვითარდებოდა დამოუკიდებელი აუდიტი. მისი აუცილებლობა მნიშვნელოვანწილად ნაკარნახევი იყო კრედიტორების, განსაკუთრებით ბანკების მოთხოვნისგან საიმედო ფინანსურ ინფორმაციაზე, რომლის საფუძველზეც ისინი შეძლებდნენ კრედიტის გაცემის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებას.

აუდიტის სტანდარტიზაციის თანამედროვე ერა დაიწყო 1939 წლიდან, როდესაც ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკის ინსტიტუტმა დაანესა აუდიტურ პროცედურათა კომიტეტი და ამ კომიტეტმა გამოსცა აუდიტორული პროცედურის პირველი დებულება (IAP). 1973 წლამდე გამოვიდა 54 დებულება, ხოლო კომიტეტმა ამასობაში ახალი სახელწოდება მიიღო: აუდიტორულ სტანდარტთა აღმასრულებელი კომიტეტი (შემდგომში აუდიტორული სტანდარტების საბჭო), რომელმაც მოახდინა ყველა დებულების კოდიფიცირება და თავი მოუყარა მათ „აუდიტორული პროცედურების დებულება №1“-ის სახით, რომელიც ამჟამად მოქმედებს.

აშშ-ში, საფრანგეთში, შვედეთში, გერმანიაში და სხვა ქვეყნებში, სადაც განვითარებულია საბაზრო ურთიერთობები, ცდილობენ მოამზადონ მაღალკვალიფიცირებული აუდიტორები, აშშ-ში ბუღალტრის დიპლომის მისაღებად საჭიროა წელიწადში ორჯერ წერილი გამოცდის გამოცდის ჩაბარება, რომელიც შედგება ოთხი ნაწილისგან: აუდიტი, ბუღალტრული პრაქტიკა, ბუღალტრული აღრიცხვის თეორია და სამეურნეო საქმე, გამოცდა გრძელდება 2.5 დღე. გამოცდის მსვლელობაში ადამიანმა უნდა გამოავლინოს თავისი ცოდნა პროფესიულ ეთიკაში, აუდიტორის იურიდიულ პასუხისმგებლობაში, სახელმწიფო გადასახადებში, აგრეთვე შემოსავლებსა და ბუღალტრული აღრიცხვის რაოდენობრივ მეთოდებში, ამიტომაც გამოცდას გადიან მხოლოდ ჩამბარებულების დაახლოებით 10%, ევროპაში კი აუდიტორად მუშაობის უფლება აქვს ადამიანს

უმადლესი განათლებით, აგრეთვე უნდა ჰქონდეს ნამუშევარი ბუღალტრად ან აუდიტის ასისტენტად 10 წელი (საფრანგეთში-15 წელი), აუდიტორად მუშაობა ეკრძალება ნასამართლევ პირებს, ასევე იმათ, რომელთაც აქვთ პრობლემები ფინანსურ სფეროში. რაც შეეხება ჩვენ მეზობელ ქვეყანას რუსეთს, აქ სიტუაცია განსხვავდება, რადგან საბჭოთა კავშირის შემდეგ ახლად ჩამოყალიბებულ ქვეყანაში, აქ აუდიტორად მუშაობისთვის საჭიროა ატესტაციის გავლა და აუდიტორის კვალიფიციური ატესტატის მიღება, აუდიტორი შეიძლება გახდეს პირი როგორც უმადლესი განათლებით, აგრეთვე საშუალო განათლებით. განათლება უნდა ჰქონდეს მიღებული იურიდიული ან ეკონომიკური განხრით, თან, აუდიტორად მუშაობის სტაჟი სამ წელზე ნაკლები არ უნდა იყოს. საქართველოს მიზანია გაიზიაროს სხვა ქვეყნების გამოცდილება და სრულყოს თავისი აუდიტორული საქმიანობა.

ლიტერატურა

1. მონტგომერი. აუდიტი.
2. საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ. 2016 წლის 8 ივნისი.
3. <http://rs.ge/>
4. <http://www.sao.ge/>
5. <https://matsne.gov.ge/>

AUDIT PRACTICE AND THE MODERN ERA OF STANDARTIZATION

Gvaramia Nazi

*Academic Doctor of Economics,
Associated Professor at Ivane Javakishvili
Sokhumi State University*

Summary

The scientific paper discusses the main idea, the goals and the role of the audit as well as its significance in the conditions of the market economy and the perspectives of the audit regulation and development in Georgia. Moreover, experience of the auditing business in the foreign countries. In the paper the significant attention is paid to the organizational matters of the audit performance and is presented the procedures of the audit conclusion composition, its structure, shape, content and status. Also, is reviewed the next stage after the audit accomplishment – the discussion of the audit conclusions and reports (Act, Statement); the process of its appeal, the forms of the responds and the legal aspects of the detected results.

In Georgia audit is held according to the International Standards on Audit (ISA). International standards on Audit (ISA) represent the standards approved by the audit and the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) or its entitled body, which is contained in the international official Reference Book of the above-mentioned body or the assurance services.

Keywords: *Audit, standartization, practice.*